بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة اليرموك

كلية الإقتصاد و العلوم الإدارية

قسم المحاسبة

رسالة ماجستير بعنوان:

أثر خصائص الشركة على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية: دراسة ميدانية للفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم

Impact of Firm`s Characteristics on Managerial Accounting Practices: An Empirical Study on the Jordanian Five Stars Hotels

إعداد الطالب:

أحمد غازي قاسم الغرايبة

2011730016

إشراف الأستاذ الدكتور:

محمود حسن سالم قاقيش

الفصل الدراسي الأول

2013-2014

بسم الله الرحمن الرحيم

أثر خصائص الشركة على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية: دراسة ميدانية للفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم

Impact of Firm`s Characteristics on Manangerial Accounting Practices: An Empirical Study on the Jordanian Five Stars Hotels

إعداد

أحمد غازي قاسم الغرايبة

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة في جامعة اليرموك، إربد، الأردن.

وافق عليها

التوقيع

الأستاذ الدكتور محمود حسن قاقيش مشرفًا ورئيسًا التوقيع...

قسم المحاسبة، جامعة اليرموك

الدكتور إياد عيسى السرطاوي عضوًا التوقيع...

قسم المحاسبة، جامعة اليرموك

الأستاذ الدكتور يوسف مصطفى سعادة عضوًا التوقيع...

قسم المحاسبة، جامعة العلوم التطبيقية

تاريخ المناقشة

2صفر 1435 هـ

2013/12/26م

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب

إلى من كلّت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

إلى القلب الكبير..... (والدي العزيز)

إلى من أرضعتني الحب والحنان

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء

إلى القلب الناصع بالبياض.......(والدتي الحبيبة)

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين

حياتي........... (إخوتي)

الآن تفتح الأشرعة وترفع المرساة لتنطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم هو بحر الحياة وفي

هذه الظلمة لا يضيء إلا قنديل الذكريات ذكريات الأخوة البعيدة إلى الذين أحببتهم

وأحبوني......(أصدقائي)

الشكر والتقدير

الشكر والحمد لله حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، جل جلاله ذو الفضل والمنة الذي أنعم علـــي بالعلم وأعانني على إنجاز هذه الرسالة، وأسأله عز وجل أن تكون من العلم النافع الذي ينتفع بـــه، وأصلي وأسلم على خير خلقه نبينا محمد عليه أفضل الصلاة والسلام.

بعد الإنتهاء من إعداد هذه الرسالة لا يسعني إلا أن أقدم الشكر والإمتنـــان إلـــى الأســـتاذ الدكتور الفاضل محمود حسن قاقيش الذي تفضل بالإشراف على هذه الرســـالة، وغمرنـــي بحلمـــه وعطائه وبتوجيهاته القيمة التي أغنت بحثي هذا، وساعدت بإخراجه إلى النور.

والشكر موصول إلى جميع أساتذتي الأفاضل أعضاء هيئة التـــدريس فـــي كليـــة الإقتصـــاد والعلوم الإدارية لما أولوني إياه من رعاية وإهتمام خلال فترة دراستي.

وأخص بالشكر والتقدير الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بمناقشة هـــذه الرسالة و أثرائها بالملاحظات والتوجيهات القيمة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان لكل من ساعدني_ ولو بالقليل _من الأصدقاء والأخوان الذين شجعوني ووقفوا بجانبي، فجزاهم الله عني كل خير، وأخص بالذكر الأخ محمد عبدالله العبابنة.

الباحث

قائمة المحتويات

	الموضوع	رقم الصفحة
	العنوان	أ
	قرار لجنة المناقشة	ب
	الإهداء	ج
	الشكر والتقدير	د
	قائمة المحتويات	هـ
	قائمة الجداول	ي
	الملخص باللغة العربية	ك
	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	**1**
1-1	المقدمة	2
2-1	مشكلة الدراسة	3
3-1	أهداف الدراسة	4
4-1	أهمية الدراسة	4
5-1	فرضيات الدراسة	7
6-1	خطة الدراسة	8
	الفصل الثاني: الإطار النظري	**9**
	أولا الإطار النظري	10
1-2	مقدمة عن الفنادق	10
2-2	تعريف المحاسبة الإدارية	11
3-2	تطور المحاسبة الإدارية	12
1-3-2	مرحلة تحديد التكلفة والرقابة المالية	13
2-3-2	مرحلة التخطيط والرقابة الإدارية	13

3-3-2	مرحلة تخفيض الفاقد من موارد الشركة	13
4-3-2	مرحلة تعظيم القيمة من خلال الإستخدام الأمثل للموارد	14
4-2	أساليب المحاسبة الإدارية	15
1-4-2	أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تحديد التكلفة والرقابة المالية	15
1-1-4-2	معدل التحميل على أساس المصنع ككل	15
2-1-4-2	إستخدام الموازنات لضبط التكاليف	16
3-1-4-2	الموازنات المرنة	16
4-1-4-2	تقييم أداء الشركة بإستخدام المقاييس المالية	17
5-1-4-2	تقييم الإستثمارات الرأسمالية الرئيسة بإستخدام (فترة الإسترداد) و/أو (معدل العائد المحاسبي)	17
2-4-2	أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في التخطيط والرقابة الإدارية	18
1-2-4-2	الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة	18
2-2-4-2	معدلات التحميل على مستوى أقسام الشركة	19
3-2-4-2	أساليب تحليل الإنحدار في فصل التكاليف المختلطة	19
4-2-4-2	أسلوب (منحنى التعلم) أو (منحنى الخبرة)	20
5-2-4-2	الموازنات في عمليات التخطيط	21
6-2-4-2	بناء الموازنات بإستخدام تحليل الحساسية	21
7-2-4-2	إعداد الموازنات للخطط (الإستراتيجية) طويلة الأمد	22
8-2-4-2	قياس الأداء بإستخدام المقاييس غير المالية والمتعلقة بالجوانب التشغيلية	22
9-2-4-2	إستخدام تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح لمعظم الخدمات والمنتجات المقدمة	23
10-2-4-2	إستخدام تحليل ربحية الخدمات والمنتجات	23
11-2-4-2	تقييم الإستثمارات بإستخدام طرق (خصم التدفق النقدي)	24
12-2-4-2	بناء التوقعات طويلة الأمد	25
3-4-2	أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تخفيض الفاقد من موارد الشركة	25
1-3-4-2	نظام التكاليف المبني على الأنشطة	25

26	الموازنات المبنية على الأنشطة	2-3-4-2
26	قياس تكلفة الجودة	3-3-4-2
27	الموازنة الصفرية	4-3-4-2
28	قياس الأداء بإستخدام المقاييس غير المالية والمتعلقة بأداء العاملين في الشركة	5-3-4-2
28	(أنظمة المحاكاة الحاسوبية) في تقييم المخاطر المرتبطة بالمشاريع الإستثمارية	6-3-4-2
29	تحليل الحساسية في تقييم المشاريع الإستثمارية	7-3-4-2
30	أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تعظيم القيمة من خلال الإستخدام الأمثل للموارد	4-4-2
30	أسلوب التكلفة المستهدفة	1-4-4-2
30	قياس الأداء بإستخدام مقاييس غير مالية متعلقة برضا الزبائن	2-4-4-2
31	إحتساب القيمة الإقتصادية المضافة (الدخل المتبقي) كمقياس لأداء ألأقسام	3-4-4-2
32	القياس المقارن للأداء	4-4-4-2
32	تحليل ربحية العميل	5-4-4-2
33	تقييم الإستثمارات الرأسمالية من النواحي غير المالية	6-4-4-2
33	إستخدام تكلفة رأس المال ضمن تقييمات (خصم التدفقات النقدية)	7-4-4-2
34	أسلوب تحليل الصناعة	8-4-4-2
34	تقييم القوة التنافسية للمنظمة	9-4-4-2
35	تحليل سلسلة القيمة	10-4-4-2
35	دورة حياة المنتج	11-4-4-2
35	التنسيق بين (سلسلة القيمة) لأنشطة الشركة الداخلية مع (سلاسل القيمة) للموردين والعملاء	12-4-4-2
35	تحليل نقاط القوة والضعف لدى المنافسين	13-4-4-2
37	خصائص الشركة	5-2
37	خصائص الشركة التنظيمية	1-5-2
38	تطبيق اللامركزية الإدارية	1-1-5-2
38	إستراتيجيات التنافس	2-1-5-2

3-1-5-2	خصائص تنظيمية أخرى	39
2-5-2	خصائص البيئة الخارجية للفندق	39
1-2-5-2	عدم التأكدية في بيئة المنظمة	39
2-2-5-2	قوة العملاء	40
3-5-2	الخصائص التشغيلية للشركة	40
1-3-5-2	كفاءة نظام محاسبة التكاليف	40
2-3-5-2	تطبيق إدارة الجودة الشاملة	41
	الفصل الثالث: الدراسات السابقة	42
1-3	تمهيد	43
2-3	الدراسات باللغة العربية	43
3-3	الدراسات باللغة الإنجليزية	49
4-3	ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة	53
	الفصل الرابع: منهجية الدراسة	55
1-4	تمهيد	56
2-4	منهجية الدراسة المتبعة	56
3-4	أساليب جمع البيانات	56
1-4-4	تطوير وتعريف أداة الدراسة	57
2-4-4	التعريف بأداة الدراسة	60
5-4	عينة الدراسة	59
6-4	مدى ثبات الإستبانة	60
7-4	الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل	61
	الفصل الخامس: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات	63
1-5	تحليل البيانات	64
2-5	إختبار فرضيات الدراسة	76

	الفصل السادس: النتائج والإستنتاجات والتوصيات	**85**
1-6	تمهيد	**86**
2-6	النتائج	**86**
3-6	الإستنتاجات	**87**
4-6	التوصيات	**87**
	المصادر والمراجع	**88**
	المصادر العربية	**88**
	المصادر الأجنبية	**94**
	الملاحق	100
	الإستبانة	**101**
	قائمة أسماء محكمي الإستبانة	**111**
	الملخص باللغة الإنجليزية	**112**

قائمة الجداول

رقم الجدول	قائمة الجداول	الصفحة
1-2	عدد الفنادق المصنفة في المملكة حسب موقعها	10
1-4	مقياس ليكرت الخماسي	59
2-4	توزيع الفنادق المصنفة خمسة نجوم حسب المدينة	59
3-4	قيمة معامل ألفا لقياس مدى إعتمادية أسئلة الإستبانة	60
1-5	توزيع أفراد العينة تبعا للمتغيرات الشخصية	64
2-5	أساليب المحاسبة الإدارية في تحديد التكلفة والرقابة المالية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة، مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي	67
3-5	أساليب المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة، مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي.	68
4-5	أساليب المحاسبة الإدارية في تخفيض الفاقد من موارد الشركة في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة، مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي	70
5-5	أساليب المحاسبة الإدارية في تعظيم القيمة من خلال الإستخدام الأمثل للموارد في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة، مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي	71
6-5	المتوسطات الحسابية للخصائص التظيمية للفندق	73
7-5	المتوسطات الحسابية للإستراتيجية التنافسية المتبعة	74
8-5	المتوسطات الحسابية لخصائص البيئة الخارجية للفندق	74
9-5	المتوسطات الحسابية للخصائص التشغيلية للفندق	75
10-5	المتوسطات الحسابية لدرجة الوعي بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية	76
11-5	مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في جميع المستويات في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة	78
12-5	نتائج تحليل الإنحدار المتعدد للكشف عن أثر خصائص الشركة على مستويات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن	79

الملخص

أحمد، غازي قاسم الغرايبة. أثر خصائص الشركة على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية: دراسة ميدانية للفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم. رسالة ماجستير. جامعة اليرموك. 2013 (المشرف: الأستاذ الدكتور محمود حسن قاقيش).

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم، بالإضافة إلى التعرف على أثر خصائص الفندق على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية. ولغايات تحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بتطوير إستبانة تم توزيعها على الفنادق المصنفة خمسة نجوم في جميع أرجاء المملكة، وبواقع إستبانتين لكل فندق، وقد تم إسترداد (61) إستبانة، أستثنيت منها إستبانة واحدة غير قابلة للتحليل، وقد تم توزيع الإستبانة على الموظفين المعنيين بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة بأنه وعلى الرغم من وجود درجة وعي عالية لدى إدارات الفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، إلا أنها لا تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية بدرجة كبيرة. كما أشارت النتائج بأن المتغيرات التي تؤثر على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم هي خصائص الفندق التشغيلية، وإستراتيجيات التنافس، وعدد العاملين في الفندق حاليا.

ويوصي الباحث بضرورة إيجاد القوانين والتشريعات الخاصة التي تضمن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بالشكل المطلوب، إضافة لضرورة إنشاء إدارات الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن أقساما خاصة بالمحاسبة الإدارية مزودة بالبرامج الحاسوبية التي تسهل تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

الكلمات المفتاحية: أساليب المحاسبة الإدارية، الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن.

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة

1-2 مشكلة الدراسة

1-3 أهداف الدراسة

1-4 أهمية الدراسة

1-5 فرضيات الدراسة

1-6 خطة الدراسة

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة:

في الفترة التي سبقت بداية الثمانينات من القرن الماضي كانت غالبية المؤسسات الخدمية حول العالم إما مملوكة للحكومات أو تعمل في سوق منظمة ومحمية بموجب القانون، بمعنى أنها تعمل في بيئة غير تنافسية. وفي مثل هذه البيئة لم تتعرض المؤسسات لضغوط تنافسية تجبرها على تحسين جودة وكفاءة عملياتها أو تحسين الربحية عن طريق إستبعاد المنتجات التي تحقق الخسائر، وقد كانت الأسعار تحدد بما يغطي تكلفة التشغيل ويترك معدلا للعائد على رأس المال يكون محددا مسبقا، مما يعنى أن أية زيادة في التكاليف تستوعب تلقائيا بزيادة في أسعار الخدمات. وقد ترتب على ذلك تضاؤل الإهتمام بتطوير نظم التكاليف التي تعطي قياسا دقيقا لتكاليف وربحية كل من الخدمات المقدمة على حدة.

لكن ما حصل من تغيرات على البيئة التنافسية في الشركات الصناعية في بداية السبعينات، إثر المنافسة الحادة التي خلقتها شركات عبر القارات والتي تقدم منتجات عالية الجودة بأسعار منخفضة، إنتقل أثره على البيئة التنافسية التي تعمل بها الشركات الخدمية منذ بدايات الثمانينات. ومع إتساع حدة المنافسة في بيئة الأعمال الحديثة من كونها مواجهة بين منافسين محليين فقط إلى مواجهة مع أفضل المنافسين في العالم، دفعت كافة المؤسسات ومنها الخدمية إلى الإهتمام بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية لمساعدتها في تحديد أسس التكلفة ومصادر الربحية بالنسبة للمنتجات والعملاء والأسواق.

وكون قطاع السياحة الخدمي في الأردن من القطاعات الأساسية بجانب قطاعي الصناعة والإتصالات، حيث يعتبر موردا مهما وقوة إقتصادية نظرا لقدرته على جذب الإستثمارات الأجنبية

وتوفيره للعديد من فرص العمل، فقد تمكنت المملكة من تحقيــق إســتثمارات تجــاوزت قيمتهــا (4) مليارات دينار خلال الفترة الممتدة بين عامي (1996) و(2011). كما تمتد أهمية القطــاع الســياحي لقدرته على تحريك باقي القطاعات الإقتصادية، ودعم وتحسين البنية التحتية، بالإضــافة إلــى تــأثير السياحة على العنصر البشري من حيث التدريب والتأهيل وإكتساب الخبرات، وغيرهــا الكثيــر مــن النواحي الإيجابية للسياحة مثل البيئة والثقافة وغيرها، والتي تنعكس بطريقة أو بأخرى إيجابيا علــى الإقتصاد الأردني.(هيئة تنشيط السياحة، 2011). لذا جاءت هذه الدراسة بهدف التعرف علــى مــدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم ومدى تــأثر هــذا التطبيــق فــي خصائص الفندق. وقد تم إختيارالفنادق المصنفة خمسة نجوم لوجود الإمكانيات لتطبيــق مثــل تلــك الأساليب.

1-2 مشكلة الدراسة:

في ظل إتساع الحدة التنافسية بين الشركات الخدمية أصبحت إدارة هذه الشركات ملزمة بفهــم التكاليف وضبطها وإتخاذ القرارات المتعلقة بالخدمة النهائية والعمل ضمن الموارد المتاحــة وقيــادة العاملين وتحفيزهم حتى تتمكن من التنافس بخدمات ذات كفاءة عالية وتكــاليف منخفضــة. وبمــا أن أساليب المحاسبة الإدارية تعد كمرجع لتنظيم وتقييم ونقل بيانات الشركة، فإنها ستساعد علــى توجيــه جهود المديرين والعاملين في المؤسسة بالشكل الذي يحقق أهداف الشركة ومصالحها.

لذا فقد إهتمت هذه الدراسة بقياس مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، ومدى تأثر هــذا التطبيق بالخصائص المختلفة للفنادق المصنفة خمسة نجوم؛ إذ أن تطبيق هذه الأساليب يمكــن الإدارة من تقدير التكاليف المتوقعة للفترات المقبلة بصورة أدق، ويوفر للإدارة المعلومات التي تحتاجها فــي صنع القرارات المختلفة، والتخطيط الأمثل لإستهلاك الموارد المتاحة، وتوجيه العاملين فــي مختلــف المستويات نحو تحقيق أهداف الشركة.

ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالأسئلة التالية:

1. ما درجة وعي إدارات الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية؟
2. ما مستوى تطبيق الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة الأردنية الهاشمية لأساليب المحاسبة الإدارية؟
3. ما أثر الخصائص التنظيمية للفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية؟
4. ما أثر خصائص البيئة الخارجية للفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية؟
5. ما أثر الخصائص التشغيلية للفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية؟
6. ما أثر الخصائص الديمغرافية (الضابطة) للفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية؟

1-3 أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

1. معرفة درجة وعي إدارات الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.
2. معرفة مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة الأردنية الهاشمية.

3. معرفة أثر الخصائص التنظيمية للفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أسـاليب المحاسبة الإدارية.

4. معرفة أثر خصائص البيئة الخارجية للفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن علـى تطبيـق أساليب المحاسبة الإدارية.

5. معرفة أثر الخصائص التشغيلية للفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أسـاليب المحاسبة الإدارية.

6. معرفة أثر الخصائص الديمغرافية (الضابطة) للفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن علـى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

4-1 أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من الفائدة التي تجنيها الشركات الخدمية في ظل تطبيقهـا لأسـاليب المحاسبة الإدارية في مختلف الوظائف الإدارية، وخصوصا في بيئة تنافسية حـادة بـين الشـركات الخدمية على تقديم الخدمة المتميزة للعميل بالكفاءة والتكلفة والوقت المناسـب. إذ أن هـذه الأسـاليب تساعد المؤسسة في تحديد التكلفة المستهدفة والربح المنشود بالنسبة للمنتجات والعمـلاء والأسـواق، وبالتالي تطوير مقدرة الشركة على تقديم مختلف الخدمات بأسعار منافسة في ظل ضـبطها لتكـاليف تقديم هذه الخدمات.

وكذا الأمر بالنسبة للفنادق المصنفة خمسة نجوم، إذ تستطيع هذه الفنادق تفعيل تطبيق أساليب المحاسبة الأدارية وتوفير المعلومات المختلفة للتخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، وبالتالي المنافسة في سوق الخدمات السياحية بخدمات ذات كفاءة عالية وتكلفة منخفضة.

وتنبع أهمية هذه الدراسة أيضا من أهميتها للجهات التالية:

1. مجلس الإدارة: ستعمل هذه الدراسة على تبيان درجة تطبيــق أســاليب المحاســبة الإداريــة في هذه الفنادق، وبالتالي ستحفز الإدارة في تصحيح أوضاعها حتى يتم التطبيق السليم لهــذه الأساليب. كما ستقوم الدراسة بإظهار القيمة المضافة لمهام الإدارة من تطبيق هذه الأســاليب، وبالتالي تشجيع الإدارة على التغلب على جميع المعوقات التي تحــول دون التطبيــق الســليم لأساليب المحاسبة الإدارية، والإستفادة الكاملة من هذه الأساليب.
2. العاملون في الفنادق: يعتبر العاملون في أي منشأة من أهم الموارد التي تعتمد الشركة عليها في تحقيق أهدافها وإستراتيجياتها. وعندما يتعرف العاملون في الفندق على أهمية ومدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية فإنهم سيسعون أكثر في تثقيف أنفسهم في مجالات المحاسبة الإدارية وكيفية تطبيقها في مختلف مجالات عملهم وبالشكل الذي يحقق مصلحة الفندق والنزلاء معا.
3. النزلاء: ستبحث هذه الدراسة في أبراز أهمية أساليب المحاسبة الإدارية كأداة لإنجاح مساعي الإدارة في تقديم الخدمات والمنتجات ذات الجودة العالية وذات التكلفة المنخفضة، لذا ستساعد هذه الدراسة العملاء في معرفة مدى جدية إدارة الفنادق في إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية كمدخل لتوفير كافة مستلزماتهم وبالشكل الذي يحقق مصالحهم المالية.
4. الباحثون: ستحاول الدراسة توفير العديد من المعلومات عن مدى تطبيق أســاليب المحاســبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم، إضافة للمعلومات الجديدة عن مزايا تطبيــق هــذه الأساليب في هذه الفئة من الفنادق، وبالتالي ستساعد هذه المعلومات في تطوير دراسات أخرى في نفس المجال.

1-5 فرضيات الدراسة:

تسعى الدراسة لإختبار الفرضيات التالية من أجل الإجابة عن أسئلة الدراسة:

الفرضية الرئيسة الأولىH1:

يوجد لدى إدارات الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن درجة وعي قليلة بأهميـــة تطبيـــق أساليب المحاسبة الإدارية.

الفرضية الرئيسة الثانية H2:

تطبق الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن أساليب المحاسبة الإدارية بدرجة قليلة.

الفرضية الرئيسة الثالثة H3:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (5%) للخصائص التنظيمية للفنادق المصنفة خمســـة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

وسيتم تقسيم هذه الفرضية لثلاثة فرضيات فرعية هي:

الفرضية الفرعية الأولى H3a:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (5%) لوعي إدارات الفنادق المصنفة خمسة نجـــوم في الأردن بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

الفرضية الفرعية الثانية H3b:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (5%) لتطبيق اللامركزية الإداريـــة فـــي الفنـــادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

الفرضية الفرعية الثالثة H3c:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (5%) لإستراتيجيات التنافس المتبعة من قبل الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

الفرضية الرئيسة الرابعة H4:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (5%) لخصائص البيئة الخارجية للفنادق المصـــنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

الفرضية الرئيسة الخامسة H5:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (5%) للخصائص التشغيلية للفنادق المصنفة خمســة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

الفرضية الرئيسة السادسة H6:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (5%) للمتغيرات الديمغرافية (الضـــابطة) للفنـــادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

6-1 خطة الدراسة:

تتكون هذه الدراسة من ستة فصول، وهي كالتالي:

- الفصل الأول: الإطار العام للدراسة، وإحتوى على مقدمة الدراسة، ومشكلتها، وأهدافها، و أهميتها، والفرضيات التي تقوم عليها الدراسة، والأطراف المســتفيدة مــن إجــراء هــذه الدراسة، وخطتها.
- الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة.
- الفصل الثالث: ويتضمن الدراسات السابقة.
- الفصل الرابع: منهجية الدراسة، ويتناول هذا الفصل طبيعة الدراســة، ومجتمــع وعينــة الدراسة، وأداة الدراسة، وصدق وثبات الأداة، وكذلك أساليب جمع وتحليل البيانات.
- الفصل الخامس: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات.
- الفصل السادس: ويعرض ملخص النتائج والإستنتاجات والتوصيات.

الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة

2–1 مقدمة عن الفنادق

2–2 تعريف المحاسبة الإدارية

2–3 تطور المحاسبة الإدارية

2–4 أساليب المحاسبة الإدارية

2–5 خصائص الشركة

أولا: الإطار النظري

2-1 مقدمة عن الفنادق:

يتم تعريف الفندق من الناحية الإدارية على أنــه: "منظمــة إداريــة ذات ســمات إقتصــادية وإجتماعية تقدم خدمات الإيواء والمأكل والمشرب والترفيه في إطار القوانين المحلية والدولية وذلــك لقاء أجر محدد لنزيل معين داخل بناء مصمم لهذا الغرض" (الطائي، 2006، ص6).

وفي الوطن العربي تعد صناعة الفنادق من الصناعات حديثة النشأة، حيث بدأت الشركات العالمية تولي هذه الصناعة اهتماماً خاصاً عن طريق إخضاعه لمعايير الجودة الشاملة والتطوير المستمر للقدرة التنافسية (الطائي، 2006، ص6).

أما على مستوى المملكة الأردنية الهاشمية فقد أدت الزيادة الكبيرة في حركة السياح في الآونة الأخيرة إلى ضرورة إنشاء الفنادق لمواجهة هذه الزيادة (همام والمقابلة، 2005). وقد أظهرت خريطة النشاط السياحي على الساحة الأردنية إتساعا متزايدا للاستثمار في القطاع الفندقي في أربعة مواقع رئيسة هي: عمان والبتراء والعقبة والبحرالميت (جودة والشيخ والسبوع، 2009). هذا ويبلغ العدد لجميع الفنادق المصنفة في المملكة (209) فنادق موزعة كما في الجدول (2-1).

الجدول رقم (2-1): عدد الفنادق المصنفة في المملكة حسب موقعها

المدينة	عمان	العقبة	البتراء	الكرك	عجلون	إربد	الفحيص	الزرقاء	الأزرق	البحر الميت	مأدبا	ماعين	جرش	رويشد	مجموع
العدد	119	37	24	3	2	5	1	2	1	5	6	1	2	1	209

(دائرة الإحصاءات العامة، الكتاب الإحصائي السنوي، 2011)

يمتاز النشاط الفندقي بشدة المنافسة على مستوى الصناعة ككل، الأمر الذي سيدفع إدارة الفنادق المصنفة خمسة نجوم للبحث عن أفضل الأساليب المحاسبية والإدارية وتنفيذ الإستراتيجيات التنافسية والتسويقية ذات الكفاءة العالية (الطائي، 2006)، لذا جاءت هذه الدراسة بهدف التعرف على أثر خصائص الفنادق المصنفة خمس نجوم على مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وعمل التوصيات اللازمة لإدارة هذه الفنادق لرفع مستوى التطبيق لتقديم الخدمات الفندقية بالمستوى الأمثل.

2-2 تعريف المحاسبة الادارية:

تواجه مختلف المنشآت في يومنا هذا ضغوطات تنافسية حادة ناتجة عن التعامل مع بيئة الأعمال المتسمة بالتعقيد التكنولوجي، وقد أدى هذا بدوره لتعقيد عمليات إتخاذ القرارات الإدارية وبشكل يستدعي توفير معلومات متكاملة لرفع كفاءة وفاعلية عملية إتخاذ القرار (جمعة، 2011).

من هنا جاءت أهمية المحاسبة الإدارية لما لها من دور بارز في توفير المعلومات اللازمة للإدارة في إتخاذ القرارات الإدارية المختلفة. فهي تعطي معلومات تفصيلية لإدارة المنشأة في الوقت الذي تريده الإدارة لإتخاذ القرارات اللازمة، بتقديم مختلف أنواع المعلومات المالية وغير المالية (عبدالله والحدرب، 2010، ص11).

وقد عرفت جمعية المحاسبين الدوليين IFAC المحاسبة الإدارية على أنها: "مهنة تتضمن المشاركة في عمليات إتخاذ القرارالإداري، وإستحداث نظم إدارة التخطيط والأداء، وتوفير الخبرات في إعداد التقارير والضبط المالي لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ إستراتيجية المؤسسة". (www.ifac.org/ar)

2-3 تطور المحاسبة الإدارية:

تطورت المحاسبة الإدارية كحقل من حقول المعرفة مع تطور الظروف الإقتصادية والإجتماعية والتقنية ومتطلبات الظروف المحيطة (آل أدم والرزق, 2006، ص 12). وقد تم تقسيم مراحل تطور المحاسبة الإدارية من قبل (إتحاد المحاسبين الدوليين IFAC)، في إطارها النظري (Management Accounting concept) والمصدر في عام (1989) والذي تم مراجعته في عام (1998)، إلى أربعة فترات زمنية هي:

2-3-1مرحلة تحديد التكلفة والرقابة المالية (**Cost Determination and Financial Control**) (1940-1950):

إتسمت المحاسبة الإدارية في هذه الفترة بتوجهها فقط نحو شؤون الشركة الداخلية، سواء لمعرفة مركزها المالي أو تحديد قدرتها الإستيعابية. وكان المصدر الوحيد للمعلومات هو القوائم المالية للشركات، حيث كان التحليل بإستخدام النسب المالية وتحليل القوائم المالية وتقنيات محاسبة التكاليف هو الأكثر شيوعا في هذه الفترة (Mahfar and Omar, 2004).

2-3-2 مرحلة التخطيط والرقابة الإدارية (**Provision of Information for Management Planning and Control**) (1950-1970) :

إنتقلت المحاسبة الإدارية في هذه الفترة إلى مستوى أكثر أهمية وهو المساعدة في التخطيط وإتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بعمليات الشركة التشغيلية عن طريق إستخدام أداتي (تحليل القرار) و(محاسبة المسئولية) (IFAC, 1998, p85) وما يتبعهما من أدوات مساعدة مثل التكاليف المعيارية، وتحليل العلاقة بين التكلفة-الحجم-الربح. لكن لم تستخدم المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط وإتخاذ القرارات الإستراتيجية للشركة (Mahfar and Omar, 2004).

2-3-3 مرحلة تخفيض الفاقد من موارد الشركة (Reduction of Waste in Resources Used in Business Processes) (1970-1990)

في هذه الفترة كان التركيز منصبا على كيفية تخفيض الفاقد من الموارد المتاحة والمستخدمة في عمليات الشركة المختلفة من خلال تحليل العمليات وتقنيات إدارة التكلفة (IFAC, 1998, p85). وقد كان تحقيق هذا الأمر مبنيا على القدرة في إستبعاد النشاطات التي لا تضيف قيمة مضافة للمنتج النهائي، والبدء بإستخدام أنظمة تقييم المخزون مثل (FIFO) و(LIFO) (Mahfar and Omar, 2004).

وكانت إنطلاقة هذه الفترة بفعل الركود العالمي الذي حصل في السبعينيات متبوعـا بصـدمة أسعار النفط وإزدياد التنافسية العالمية في بداية الثمانينيات الأمر الذي هدد بشكل كبير الأسواق المنشأة في الغرب. (Basic and Veledar, 2011).

2-3-4 مرحلة تعظيم القيمة من خلال الإستخدام الأمثل للموارد (Creation of Value Creation through Effective Use of Resources)(1990s)

تطورت وظيفة المحاسبة الإدارية في هذه الفترة بسبب تأثر مختلف الشركات العاملة بالتقنيات الصناعية والمعلوماتية ودخول الشبكة العنكبوتية. فأصبحت المحاسبة الإدارية مسئولة عن خلق القيمة المضافة عن طريق الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة. وتمكنت المحاسبة الإدارية من القيام بذلك عـن طريق إستخدام التكنولوجيا التي تحلل مسببات زيادة قيمة العملاء والمساهمين وتطـوير أداء الشـركة (IFAC, 1998, p85).

"وأخيرا نجد أن المحاسبة الإدارية ما زالت تتطور حتى يومنا هذا ، ففي الوقت الراهن ونتيجة للتغيرات المختلفة في تقنية المعلومات وأذواق المستهلكين وغيرها من العوامل فقد أدى ذلك إلى تغير دور المحاسب الإداري من الدور التقليدي في توفير المعلومات لإتخاذ القرارات المختلفـة إلـى دور

أكثر فعالية بوضعه ضمن الفريق الإداري المتكامل الذي يسعى للتخطيط وإتخاذ القـرارات الملائمـة لتحقيق أفضل الأرباح للمنشأة، مما أدى إلى تحسين نوعية المعلومات التي يوفرها نظـام المحاسـبة الإداري" (عبدالله والحدرب، 2010، ص12). ونجد أن الوضع الجديد للمحاسب الإداري في المنشـأة من خلال وجوده في الفريق الإداري المتكامل قد أدى إلى تحسين نوعية المعلومات التي يزودها بهـا نظام المحاسبة الإدارية (الظاهر، 2002، ص17).

2-4 أساليب المحاسبة الإدارية:

سوف يعتمد الباحث في تحديده لمستوى تطبيق أساليب المحاسـبة الإداريـة علـى (نمـوذج تطورالمحاسبة الإدارية) والموضوع من قبل (إتحاد المحاسبين الـدوليين IFAC) فـي عـام 1998م. بحيث تكون الأساليب المطبقة في المرحلة الأولى تمثل أقل مستوى للتطبيق وهكذا حتى نصل لأكثـر المستويات تطبيقا للأساليب وهو المستوى الرابع، مع الأخذ بعـين الإعتبـار أن كـل مسـتوى مـن المستويات يحوي الأساليب المطبقة في المستويات الأدنى بالإضافة للأساليب التي تندرج تحته، فعلـى سبيل المثال فإن المستوى الثالث يحوي الأساليب المطبقة فـي المسـتوى الأول والثـاني بالإضـافة للأساليب المدرجة تحته وهكذا.

2-4-1 المستوى الأول: أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة فـي تحديـد التكلفـة والرقابـة المالية:

2-4-1-1 معدل التحميل على أساس المصنع ككل (Plant-Wide Overhead Rate):

وهي المعدلات التي تستخدم في تحميل المنتجات والخـدمات بالتكـاليف غيـر المباشـرة، وتحتسب هذه المعدلات على مستوى الشركـة ككل وبالإعتماد على مجموعة تكاليف واحـدة وعلـى

أساس توزيع واحد.

تاريخيا، كان إستخدام مثل هذه المعدلات مسيطرا بشكل كبير في مختلف ممارسات الصناعة، لكن في الوقت الحالي فإن إستخدام مثل هذه المعدلات في عملية تحميل التكاليف الإدارية أصبح في موضع الشك بسبب إعتمادها وبشكل كبير على (العمالة المباشرة) كأساس للتحميل، في وقت أصبحت فيه الشركات تعتمد على التقنيات الحديثة والتي قلصت أعداد الأيدي العاملة، إضافة لإرتفاع قيم تكاليف التصنيع غير المباشرة بشكل يحد من إمكانية إيجاد العلاقة بين هذه التكاليف و(العمالة المباشرة) (Garrison, *et al*,2006, P90).

2-4-1-2 إستخدام الموازنة لضبط التكاليف (Budgeting for Controlling Cost):

عرف (معهد المحاسبين الإداريين القانونيين CIMA) الموازنة على أنها: "تعبير كمي للخطة المستقبلية بصورة نقدية، ويتم تحضيرها والموافقة عليها قبل الدخول في فترة زمنية محددة، وتظهر بالعادة الدخل المراد تحقيقه و/أو المصاريف التي ستستحق خلال تلك الفترة الزمنية، وتظهر أيضا رأس المال الذي يجب توظيفه لتحقيق أهداف هذه الفترة". (www.cimaglobal.com)

وتستخدم الإدارة الموازنات في ضبط التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية مع أرقام الموازنة التقديرية لكشف التكاليف التي تنحرف عما هو مخطط له، ومن ثم لفت الإنتباه والمعالجة للتكاليف التي لم تقابل قيمها المتوقعة. إن تطبيق هذه المقارنات يتيح لنا إستخدام الموازنة كأداة لضبط التكاليف. وكلما كان إكتشاف هذه الإنحرافات مبكرا كانت الفرصة متاحة لعمل الإصلاحات المناسبة لمعالجة هذه المشاكل (Weetman, 2010, P570).

2-4-1-3 الموازنة المرنة (Flexible budget):

إن إعداد الموازنات التقديرية قد يتم توجيهه نحو تحقيق مستوى واحد من النشاط، وتسمى في هذه الحالة الموازنة بـــ(الموازنة الثابته أو الساكنة) (Fixed or Static Budget)، وتلائم هذه الموازنات في المؤسسات التي يمكن أن تكون قابلة للتنبؤات الدقيقة. غير أنه بالنسبة لكثير من المنشآت لا يمكن التنبؤ بدقة بالأنشطة المستقبلية، ويرجع ذلك للظروف المحيطة والتي تتقلب بحدة من فترة لأخرى. في مثل هذه المنشآت تكون الموازنات الثابتة ذات منفعة محدودة، لذا يتم تقدير التكاليف عند عدة مستويات للنشاط وهذا ما تنطوي علية الموازنة التقديرية المرنة (Flexible Budget) (أبو زيد ومرعي، 2004، ص92).

2-4-1-4 تقييم أداء الشركة بإستخدام المقاييس المالية (Financial Measures):

جميع المنظمات، سواء أكانت ربحية أم غير ربحية، كبيرة أم صغيرة، فهـــي بحاجـــة لتقيـــيم أدائها على فترات منتظمة بغية قياس التقدم الذي تحرزه، وعلى عكس ذلك ستسير الشركة دون هدف محدد وبالتالي سيؤدي إلى إخفاقها.(Brown *et al,* 2001)

وتعرف عملية (قياس الأداء) على أنها: "تحديد كمي لكفاءة وفعالية تنفيذ المهام المختلفة، وتعتبر المقاييس المالية هي الأساس في تقييم أداء الشركة. وتعرف المقاييس المالية للأداء على أنها: مقاييس رقمية لمدى نجاح الشركة في إستخدام أصولها في تحقيق الإيرادات، ومن الأمثلة عليها عائد المساهمة الكلي وعائد المساهمة للوحدة الواحدة" (Chow and Van Der Stede, 2006).

2-4-1-5 تقييم الإستثمارات الرأسمالية الرئيسة بإستخدام (فترة الإسترداد) و/أو (معدل العائد المحاسبي) (Payback period and Accounting Rate of Return)

إن رغبة الإدارة في تحقــيق الــربح المستمر تعتمد على الإستمرارية فــي إستبدال الأصول وزيادتها. وهذا الأمر يتطلب إستثمار المزيد من الأموال على فترات زمنية طويلة، وكلما طالت الفترة التي يستثمر بها الأموال، زادت عدم التأكدية، وبذلك زادت المخاطر المتضمنة في تلك الإســتثمارات. ومع دخولنا في عصر الأتمتة فقد أصبحت الإستثمارات الرأسمالية وما يرافقها من إمــتلاك لــلآلآت والمعدات والأصول الأخرى طويلة الأجل مكلفا ومعقدا جدا. لذا يعتبر تقييم الإستثمارات الرأســمالية وإختيارها من أهم مقومات بقاء الشــركة (The Association of Business Executives, 2012, P334).

ومن المعايير المستخدمة في تقييم الإستثمارات الرأسمالية ما يلي:

- معيار فترة الإسترداد: يمكننا هذا المعيار من إحتساب الفترة الزمنية التي تحتاجها الشركة لإستعادة إستثمارها الأولي من خلال النقد المتحصل (Garrison, 2006, P615).
- "معدل العائد المحاسبي: يعتمد معدل العائد المحاسبي في تقييمه للمشاريع على (صافي الربح) الذي يولده المشروع خلال عمره الإنتاجي. ويتم إستخراج معدل العائد المحاسبي من خلال تقسيم متوسط صافي الربح المحاسبي الذي يولده المشروع خلال عمره الإنتاجي على متوسط الإستثمار الذي يتطلبه المشروع. وفي عملية التقييم تقوم إدارة الشركة بوضع حد أدنى للعائد المحاسبي المقبول" (العبدالله والحدرب، 2010).

2-4-2 المستوى الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في التخطيط والرقابة الإدارية:

2-4-2-1 الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة (separation between Fixed and Variable Cost)

تعتبر عملية تصنيف التكاليف من الخطوات الأولية والهامة في عملــية صنــع القرار. وعلى الرغم من كون بيانات التكاليف هي بيانات تاريخية، فإن تصنيفها بالشكل الصحيح يساعد في عمليــة التقييم المستقبلي (The Association of Business Executives, 2001, P21). ويــتم تصــنيف التكاليف بالإعتماد على عدة مقاييس حسب حاجة الإدارة، فبالإمكان أن تقسم التكــاليف بنــاء علــى سلوكها، وإمكانية تعقبها، والتحكم بها، وصلتها بإتخاذ القرار (Wild and Shaw, 2010).

ويساعد تقسيم التكاليف بناء على سلوكها في مساعدة الإدارة للقيام بوظائفها وخاصة في مجالات التخطيط وصنع القرار والرقابة (Callahan *et.al*, 2007, P76).

وتنقسم أنماط سلوك التكاليف إلى عدة أنماط، ومن أكثر هذه الأنماط إنتشارا بين مختلف الصناعات هي التكاليف المتغيرة (Variable cost)، والتكاليف الثابتة (Fixed cost)، والتكاليف المختلطة (Mixed Cost) (العربيد، 2003، ص42).

2-4-2-2 معدلات التحميل على مستوى أقسام الشركة (Departmental Overhead Rates)

تتصف معدلات التحميل على مستوى الشركة ككل بقلة كفاءتها في تحميل المنتج بتكاليفه غير المباشرة. لذا تلجأ الشركات لإستخدام عملية التحميل "ذات المرحلتين" أو ما يسمى بمعدلات التحميل

على مستوى الأقسام (Hansen *et.al,* 2009).

وتعرف معدلات التحميل على مستوى القسم بأنها: "معدلات التحميل التي تحتسب لكل قسم بشكل منفصل وبالإعتماد على مجاميع تكاليف منفصلة لكل منها أساس توزيع منفصل" (Garrison, 1991, P91).

2-4-2-3 أساليب تحليل الإنحدار في فصل التكاليف المختلطة (Regression Analysis):

غالبا ما تلجأ الإدارة لفصل التكاليف المختلطة لشقيها الثابت والمتغير لغايات إتخاذ القرار. وقد تم وضع العديد من الفرضيات والتقنيات في سبيل فصل التكاليف المختلطة لشقيها الثابت والمتغير (Vanderbeck, 2010, P172). ومن التقنيات الإحصائية المثالية في تحليل التكاليف المختلطة هي (تحليل الإنحدار) (Regression Analysis) أو ما تسمى بـــ(طريقة المربعات الصغرى) (Least Squares)، وعلى الرغم من غموضها ظاهريا، إلا أن تطبيقها لا يتسم بالتعقيد الشديد (Walther and Skousen, 2009 , P46).

وتعرف طريقة (تحليل الإنحدار) من نظرة محاسبية، بأنها: طريقة إحصائية لإيجاد العلاقة معادلة خط الإنحدار بين المتغيرات التابعة (التكاليف المختلطة) والمستقلة (مسبب التكلفة) (Blocher *et.al,* 2010, P280).

وتستخدم في هذه الطريقة جميع البيانات التاريخية المتاحة وذات العلاقة بعملية فصل التكاليف المختلطة لشقيها، وفي حالة دراسة أثر مسبب تكلفة واحد على التكاليف المختلطة فإنه يتم إستخدام أسلوب (الإنحدار البسيط) (Vanderbeck, 2010, P177). أما إذا أخذ بالحسبان أكثر من (مسبب تكلفة) فإن على الإدارة إستخدام أسلوب (الإنحدار المتعدد).

2-4-2-4 أسلوب (منحنى التعلم) أو (منحنى الخبرة) (learning Programming):

"من المعروف أنه كلما إكتسب العاملون في المؤسسات الخبرة في كيفية القيام بواجباتهم ومهامهم كانت لديهم القدرة على أداء تلك الواجبات والمهام بسرعة أكبر. ومنحنى التعلم هو دالة تعبر عن ظاهرة تناقص ساعات عمل الوحدة مع زيادة المخرجات. ويستخدم المديرون منحنيات التعلم للتنبؤ عن كيفية تغير ساعات العمل (أو تكاليف العمل) مع إنتاج المزيد من المخرجات" (باسيلي، 2007، ص312).

"وتجدر الإشارة بأن منحنى التعلم ليس أداة لخفض ساعات العمل لتأدية مهمة ما، بل هو عبارة عن رسم توضيحي لظاهرة بشرية طبيعية الوجود" (Steven, 2010).

2-4-2-5 الموازنات في عمليات التخطيط (Budgeting for Planning):

يعرف التخطيط على أنه: ترجمة لرسالة الشركة لمجموعة من النشاطات والموارد التي تسعى للوصول إليها (Barfield *et.al*, 2001, P16).

وتلعب الموازنة دورا مهما في عمليات التخطيط. فهي تعمل على ترجمة أهداف الشركة وإستراتيجياتها إلى مصطلحات تشغيلية. كما أنها تحوي أهدافا طويلة الأمد تساعد في رسم سياسات التخطيط. بالإضافة إلى أنها تمكن الإدارة من معرفة النقطة الزمنية التي ينحرف فيها أداء الشركة عن ما هو مخطط له من خلال تطبيق تحليل الإنحرافات (Hansen *et.al*, 2009, P250).

2-4-2-6 بناء الموازنات بإستخدام تحليل الحساسية (Budgeting with "What If" Analysis):

تعرض الموازنات بشكلها الأولي على الإدارة العليا في الشركة، لدراسة مدى تقيدها بأهداف

الشركة طويلة الأمد والربحية والسيولة، وتلجأ الإدارة لإستخدام جداول البيانات المحوسبة لإجراء التعديلات المناسبة على الموازنات في التوقيت المناسب (Walker, 2008, P308).

ومن أهم أدوات التحليل التي يستخدمها المديرون من خلال (جداول البيانات المحوسبة) هو تحليل الحساسية، حيث يتيح إستخدام تحليل الحساسية على تحديد الأثر الحاصل على الربحية والسيولة في ضوء التغيرات الحاصلة على المتغيرات الأساسية مثل حجم المبيعات (Coombs *et.al*, 2005,P152).

7-2-4-2 إعداد الموازنات للخطط (الإستراتيجية) طويلة الأمد (Budgeting for Long-Term Plans)

تعرف الموازنة على أنها تعبير كمي للخطة المستقبلية بصورة نقدية. لذا فإن الموازنة ما هي إلى إنعكاس للخطط التي تضعها الشركة في سبيل تحقيق أهدافها المستقبلية. وتعرف الخطة على أنها: مجموعة من القرارات المتخذه حول الأشياء التي ترغب في تحقيقها، بالإضافة إلى تحديد كيفية تحقيق تلك الأهداف. (Blocher *et.al*, 2005)

ويعتبر مصطلح (التخطيط) مصطلحا عاما يغطي (الخطط الإستراتيجية طويلة الأمد) وهي الخطط المعنية بتحقيق الأهداف طويلة الأمد، و(الخطط التشغيلية قصيرة الأمد) وهي مجموعة الخطط التفصيلية للأهداف قصيرة الأمد (Walker, 2008, P305).

ولا يتم الإستفادة من الخطط الموضوعة إلا إذا تم إعداد الموازنات لتلك الخطط. حيث تلعب الموازنات والخطط معا دورا مهما في إدارة الشركة بنجاح لتحقيق إستراتيجياتها الموضوعة، وتظهر أهمية الموازنات والخطط طويلة الأمد بأنها تعتبر الأساس في تنظيم الخطط والموازنات قصيرة الأمد،

فلا تستطيع الشركة تحديد نشاطاتها التشغيلية اليومية دونما معرفة الأهداف التي تسعى لتحقيقها على المدى الطويل. (Malik and Turan, 2013).

2-4-2-8 قياس الأداء بإستخدام المقاييس غير المالية والمتعلقة بالجوانب التشغيلية (Performance Evaluation Based on Non Financial Measures Related to Operations)

تعتبر عملية قياس أداء الشركة بأنها عملية متعددة الأبعاد بإحتوائها مقاييس الأداء المالي وغير المالي، حيث تقدم المقاييس غير المالية المعلومات والتحليلات التي لا يمكن التعبير عنها بالقيم النقدية، على عكس إعتماد المقاييس المالية على التحليلات والمعلومات ذات القيم النقدية فقط. لذا فإن على الإدارة ان لا تعمل على المفاضلة ما بين هاذين المقياسين، بل على إستخدامهما معا لإنجاح عملية قياس الأداء.

ومن مقاييس الأداء غير المالي ذلك المتعلق بقياس الجوانب التشغيلية في الشركة، ومن الأمثلة على ذلك قياس الوقت الذي يسلتزمه أداء خدمة ما، وتكرارية تقديم الخمة أو المنتج حتى يتم إرضاء العميل، والجودة، ومدى التطوير الحاصل على المنتجات وغيرها (Bento and White, 2010).

2-4-2-9 إستخدام تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح لمعظم الخدمات والمنتجات المقدمة (Cost-Volume-Profit Analysis for Major Services and Products)

يعد تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح (CVP Analysis) من الأدوات الهامة في عمليات التخطيط وإتخاذ القرارات. وهذا بسبب كونه يركز على العلاقة المتبادلة ما بين التكلفة والكمية المباعة وسعر البيع بإستخدام جميع المعلومات المالية في الشركة.

ويعرف تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح (CVP Analysis) على أنه: دراسة التغير في الحجم والتكلفة وأثرهما على ربحية الشركة (Barfield *et al*, 2001, P451). ويمكن تطبيق

تحليل الحساسية في عمليات تسعير المتجات والخدمات، وتقديم منتجات وخدمات جديدة، وتحديد نقطة التعادل، وإستخدامه في قرارات التصنيع أو الشراء، وتحديد المزيج الأفضل من الخدمات والمنتجات المقدمة، وممارسة تحليل الحساسية (Blocher *et.al*, 2010, P325).

2-4-2-10 إستخدام تحليل ربحية الخدمات والمنتجات (Product/Service Profitability Analysis)

ترغب الشركات بإستمرار في معرفة ربحية كل جزء منها. وهذا الجزء بالإمكان أن يكون منتج أو قسم أو مجموعة عملاء. ومن أهم الأجزاء التي تسعى الشركات لتحديد ربحيتها هي المنتجات والخدمات التي تقدمها تلك الشركات لكونها المصدر الرئيس في إستمرارية الشركة. (Hansen *et al*, 2009, P681).

ويتطلب تنفيذ تحليل ربحية المنتج النهائي أن يتم تقسيم التكاليف الكلية إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة، وبعد أن يتم تحميل المنتج النهائي بالتكاليف المباشرة وغير الماشرة يتم إحتساب ربحيته بخصم تلك التكاليف من مجموع إيرادته، ومن ثم يتم إتخاذ القرارات المناسبة بناء على تلك المعلومات (Vanderbeck, 2010, P488).

2-4-2-11 تقييم الإستثمارات بإستخدام طرق (خصم التدفق النقدي) (Evaluation of Major Capital Investment Based on Discounted Cash Flow method(s))

إن إستخدام طرائق (خصم التدفقات النقدية) يمكننا من التغلب على السلبيات الموجودة في الطرائق الأخرى المستخدمة في تقييم المشاريع الإستثمارية، حيث أنها تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود. (كجة تجي، 2008، ص40).

ويتواجد طريقتان رئيستان في تقييم المشاريع الإستثمارية بإستخدام مفهوم خصم التدفقات النقدية أو القيمة الزمنية للنقود. الأول هي (طريقة صافي القيمة الحالية) والأخرى (طريقة معدل العائد الداخلي):

- طريقة صافي القيمة الحالية: في هذه الطريقة يتم مقارنة القيمة الحالية لجميع التدفقات النقدية الداخلة مع القيمة الحالية لجميع التدفقات النقدية الخارجة (Garrison, 2006, P655).
- "طريقة معدل العائد الداخلي: ويعرف (معدل العائد الداخلي) بأنه: ذلك المعدل الذي يجعل (صافي القيمة الحالية) للمشروع الإستثماري مساويا للصفر، ويتم حساب هذا المعدل عن طريق التجريب العشوائي" (عطية، 2008، ص92).

12-2-4-2 بناء التوقعات طويلة الأمد (Long-Range Forecasting):

"يعرف التوقع على أنه: إفتراض مبني على أسس علمية للإتجاهات والأحداث المستقبلية" (David, 2011, P78). ويعتبر التوقع جزء لا يتجزأ من عملية إتخاذ القرار الإداري، لذا نجد أن المنظمات الحديثة تلتزم ببناء التوقعات قصيرة ومتوسطة وطويلة الأمد في مختلف التطبيقات. (Pownall, 2012).

وعلى الرغم من كون عملية بناء التوقعات طويلة الأمد من العمليات المعقدة نسبيا لما يرافقها من عدم وضوح وعدم تأكدية للقيم المستقبلية، إلا أن الإدارة تعمد على بناء هذه التوقعات وبدرجة كبيرة من الحذر، كونها تعطي الإدارة المقدرة على توقع إتجاهات وقيم المتغيرات المستقبلية وتقييم أثرها على عمليات الشركة التشغيلية والإستراتيجية، وتحديد الفرص المستقبلية المتاحة، وتقييم المخاطر التي تحيط بالشركة في الفترة المستقبلية، وتقييم مدى وتأثير عدم التأكدية المستقبلية على مختلف نشاطات الشركة (Fildes and Markidakis, 1993).

2-4-3 المستوى الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تخفيض الفاقد من موارد الشركة:

2-4-3-1 نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) (Activity Based Costing System)

إن إستخدام معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة على مستوى الأقسام غير مجدي في تحميل التكاليف غير المباشرة في حال تقديم الشركة لعدد كبير من المنتجات والخدمات والتي تختلف بكمياتها والطريقة التي تقدم بها. وحيثما نجد إختلافات في الكميات والتراكيب، يجب علينا إستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) (Garrison, 1991,P91).

ويعرف نظام (ABC) على أنه: نظام يعمل على تحديد الأنشطة الفردية ويعدها على أنها موضوع التكلفة. حيث أن النشاط هو عبارة عن حدث أو وظيفة أو وحدة في الشركة مسئولة عن هدف ما مثل تصميم المنتج أو إعداد الآلآت أو تشغيلها أو وتوزيع المنتجات (Blocher *et al*, 2010, P129)، وبعبارة أخرى أن النشاط هو شيء تقوم به الشركة (Barfield *et.al*, 2001).

2-4-3-2 الموازنات المبنية على الأنشطة (ABB) (Activity-Based Budgeting)

لا يحقق نظام الموازنات في العديد من الشركات النتائج المرجوة منه، فقد تضع الإدارة العديد من الأرقام التي لا يمكن للعاملين الوصول لها بناء على قدرات الشركة التشغيلية، وستجد الإدارة ومع تقدمها في السنة المالية أن العاملين في المؤسسة يشعرون بعدم إمكانية تحقيق تلك الأهداف، وسيقع اللوم على عملية وضع الميزانية، مما يؤدي لفقدان مصداقية الإدارة (الجخلب، 2007). ويعتبر تطبيق الموازنة المبنية على الأنشطة (ABB) من أفضل الحلول للخروج من هذا المأزق (Bragg, 2010, P112).

ويمكن تعــريف الموازنات المبنية على الأنشطة بــأنها: عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتــوقعة مــن المنظمة لإشتقاق موازنة فعالة التكاليف تعنى بحمل العمل المتنبأ به وتحقيق الأهداف

الإستراتيجية المتفق عليها (The Institute of Cost Accountants of India, 2012, P147).

2-4-3-3قياس تكلفة الجودة (Cost of Quality):

تدرك مختلف الإدارات أهمية السعي نحو تحقيق أعلى مستويات الجــودة كأســـاس لتحقيــق إستراتيجياتها التنافسية في السوق العالمي، حيث تسعى مختلف الشركات لجــذب العمـــلاء بعــرض مختلف المنتجات والخدمات لإرضاء رغباتهم وإحتياجاتهم (Vukcevic, 2008).

"وقد عرف معهد الجودة الفدرالي الأمريكي الجودة على أنها: أداء العمل بشكل صـــحيح مـــن المرة الأولى، مع الإعتماد على تقييم المستفيد لمعرفة مدى تحسن الأداء" (متولي، 2007).

وعلى الرغم من أهمية الجودة كإستراتيجية في ضمان الحصة السوقية ، إلا أنه يجب أن يـــتم الوصول لهذه الجودة بأقل التكاليف الممكنة. (Schiffauerova and Thomson, 2006).

ونستطيع تعريف (تكلفة الجودة) على أنها: مجموع التكاليف التي تتحملها الشركة في منع إنتاج وتقديم المخرجات رديئة الجودة وتأكيد وتقييم مطابقة المخرجات لمتطلبات الجودة، إضافة للتكاليف التي تتحملها من تصنيع وتقديم المنتجات والخدمات ذات الجودة الرديئة (Beecrofrt, 2000). وبناء على التعريف السابق نجد أن تكاليف الجودة تنقسم إلى أربعة مجموعات هي تكاليف الوقاية، وتكاليف التقييم، وتكاليف الإخفاق الداخلي ، وتكاليف الإخفاق الخارجي (Juran and Godfrey, 1999).

2-4-3-4 الموازنة الصفرية (Zero Based Budgeting):

تعتبر الموازنات من الأدوات الهامة في عمليات التخطيط وتحفيز العاملين، لكن قد يلجأ بعض مديري الأقسام لإعطاء تقديرات غير واقعية لتحقيق مصالح شخصية عن طريق وضع أهداف يسهـــل الوصول لها مما يسبب فروقات بين الأرقام التقديرية والأداء الفعلي، الأمر الذي يؤدي إلى تبطيء الموازنة (Budgetary Slack)، وقد تتفاقم هذه المشكلة عندما تستخدم الإدارة موازنة السنة السابقة

كنقطة بداية لإعداد موازنة السنة القادمة، ولمنع هذه المشكلة من التفاقم لا بد من إستخدام (الموازنة الصفرية) والتي تتطلب تبريرات لأرقام الموازنة لكل فترة على حدة (Walther and Skousen, 2009, P17).

"تعرف الموازنة الصفرية على أنها: طريقة في عمل الموازنات تتطلب بتبرير قيم تكاليف الفترة المقبلة مع الفوائد المتوقعة. وسميت بالصفرية لأنها تتطلب أن يتم إعداد الموازنات وتبرير أرقامها من الصفر، بدلا من إستخدام موازنة السنة السابقة كأساس لها. حيث يتم تقييم تكاليف الأنشطة المختلفة بالمقارنة مع الفوائد المتوقعة من ذلك النشاط. وبهذه الطريقة سيتم توزيع الموارد المتاحة وإستخدامها بالأسلوب الأمثل ودون حدوث فاقد كبير فيها" (Walker, 2009, P323).

2-4-3-5قياس الأداء بإستخدام المقاييس غير المالية والمتعلقة بأداء العاملين في الشركة
Performance Evaluation Based on Non Financial measures (related to Employees

تهتم الشركات بقياس أداء العاملين لديها بإعتبار أن العنصر البشري من أهم الموارد التي تمتلكها الشركة. وقد لا تعطينا مقاييس الأداء المالي الصورة الكاملة عن مدى كفاءة أداء العاملين في المنظمة لإعتمادها على المعلومات والتحليلات القائمة على القيم النقدية فقط، لذا فإنه يتوجب عليها أن تعتمد على المقاييس المالية والمقاييس غير المالية معا للتمكن من عكس واقع أداء العاملين الفعلي.

ومن الأمثلة على المقاييس غير المالية للأداء المقدرة على التواصل مع الزملاء، وحسن العلاقة مع الزملاء، وإنطباعات العملاء عن الموظفين، ومستويات المهارة المكتسبة. وتعتبر هذه المقاييس مهمة للغاية في تقييم أداء مديري مراكز المسئولية بالإضافة للعاملين تحت تلك الإدارة (Institute of Leadership and Management, 2003, P53).

2-4-3-6 (أنظمة المحاكاة الحاسوبية) في تقييم المخاطر المرتبطة بالمشاريع الإستثمارية Evaluating the Risk of Major Capital Investment Project Using (Computer Simulation)

تقوم بعض الطرائق المستخدمة في تقييم المشاريع الإستثمارية وإختيارها على فرضية التأكد في توقع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، لكن الإستثمارات طويلة الأمد تشوبها الكثير من ظروف عدم التأكد وبالتالي زيادة المخاطر المتعلقة بذلك الإستثمار. لذا يجب أن يتم إدخال عنصر (المخاطرة) عند تقييم المشاريع الإستثمارية، ويمكن تعريف المخاطرة (Risk) على أنها: الحالة التي تكون فيها المخرجات الحقيقية لحدث أو نشاط معين منحرفة عن القيم المتوقعة لذلك الحدث أو النشاط. (Raftery, 2003, P6).

ومن الأنظمة المستخدمة في عملية حساب المخاطر المتعلقة بالمشاريع الإستثمارية هي (أنظمة المحاكاة). حيث تساعد هذه التقنيات في تحديد كمية المخاطر المرتبطة بالمشروع الإستثماري، وأكثر هذه الأنظمة إستخداما هي (أنظمة المحاكاة الحاسوبية)، ومن أشهر الأنظمة الحاسوبية المستخدمة في تحليل المخاطر الإستثمارية هو تحليل (مونتي كارلو) (Monte Carlo Analysis) والذي يتطلب إستخدام الحاسوب والبرمجيات المكتوبة الخاصة به. ويساعدنا هذا التحليل في وضع جميع الإحتماليات الجيدة والسيئة والمتعلقة بمخرجات المشاريع الإستثمارية (Heldman, 2005, P194).

2-4-3-7 تحليل الحساسية في تقييم المشاريع الإستثمارية (Performing Sensitivity Analysis When Evaluating Major Capital Investment)

يتصف إستخدام (أنظمة المحاكاة الحاسوبية) في تقييم المخاطر المتعلقة بالمشاريع الإستثمارية بالتعقيد الشديد بسبب إعتماده على الأنظمة المالية والحاسوبية المتخصصة لمثل تلك العمليات.

ومن الطرائق الأخرى المستخدمة في تقييم المشاريع الإستثمارية والمخاطر المرتبطة بها هو (تحليل الحساسية)، حيث يمكننا من معرفة أثر التغير الحاصل في المشروع على مخرجاته. ويساعد تحليل الحساسية على تحديد التغير الحاصل في صافي القيمة الحالية بسبب التغيرات الحاصلة في المتغيرات ذات العلاقة، مثل إيرادات المشروع المتوقعة (Evans, 2005). فعلى سبيل المثال تعد التقديرات المحتملة في ظل عدد من الظروف والأوضاع الإقتصادية كحالة الكساد والظروف الطبيعية والإنتعاشية، ثم تعد بعد ذلك الأوزان أو إحتمالات الحدوث لكل من هذه الأوضاع، وبعد ذلك تعد الإدارة التقديرات المتوقعة للتدفق النقدي المستقبلي ثم تحتسب القيمة المتوقعة بإستخدام الأوزان أو الإحتمالات بناء على الخبرة السابقة بالمقترحات المماثلة (حنفي، 2002، ص322). وكما هو الحال في أنظمة المحاكاة فإن تحليل الحساسية يتطلب تحديد جميع المتغيرات ذات العلاقة بنتائج المشروع (Evans, 2005, P14).

2-4-4 المستوى الرابع: أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تعظيم القيمة من خلال الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة:

2-4-4-1 أسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing):

يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبيا، وبالرغم من ذلك فإنهـــا تؤثر تأثيرا كبيرا على ربحية المنظمات والأعمال التجارية، كما أنها لا تتطلب جيشا من المتخصصين والمهنيين، أو حتى تتطلب تطبيقات برمجية واسعة النطاق، ولكنها في الغالب عبارة عن حس منضبط ومنطقي يترجم الإجراءات والعمليات الحالية للشركة.

"وتعرف التكلفة المستهدفة على أنها: عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج أو الخدمة المقترحة والذي يؤدي إنتاجه أو تقديمها إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل" (عبدالسميع والطبية، 2010، ص240)، ويساعد تطبيق أسلوب التكلفة

المستهدفة في عملية تسعير الخدمات والمنتجات المقدمة وبشكل يحقق الربح دون خسارة في الحصة السوقية (القباني، 2010).

2-4-4-2 قياس الأداء بإستخدام مقاييس غير مالية متعلقة برضا الزبائن (Performance Evaluation Based on Non-Financial Measures Related to Customers)

تعتبر عملية قياس التطور الحاصل في بعض المجالات مثل الجودة ورضا العاملين أو العملاء غير دقيقة عندما يتم إستخدام المقاييس المالية، كما أن المؤشرات غير المالية تزودنا بتوقعات أدق للأداء المالي لهذه المجالات في المستقبل، لذا يجب إستخدام المقاييس غير المالية بالتوازي مع إستخدامنا للمقاييس المالية عند قياس التطور في تلك المجالات.

ويعتبر رضا العملاء من أهم عوامل نجاح الشركة، فعندما تحقق الشركة مستويات مرتفعة من رضا العملاء يؤدي ذلك لتطوير أدائها المالي (Ittner and Larcker, 1998). ومن المقاييس غير المالية المستخدمة في قياس رضا العملاء هي جودة الخدمات اوالمنتجات المقدمة، وكيفية تقديمها للعميل، والإبداع والتطوير فيها، والوقت التشغيلي، والسرعة والمرونة في الأداء، والإلتزام بالتنظيمات، ومدى إلتزام الخدمات والمنتجات بمعايير الجودة (Bento and White, 2010).

2-4-4-3 إحتساب القيمة الإقتصادية المضافة (الدخل المتبقي) كمقياس لأداء ألأقسام (EVA) (Economic Value Added):

يعتبر (الأداء) من أهم النقاط التي تركز عليها المنظمات في وقتنا الحالي، فهو معيار مهم لإستمرارية المنظمة. ولسنوات مضت فقد إعتمدت المنظمات على قياس أدائها بإستخدام مقاييس الأداء التقليدية مثل العائد على الأصول، والعائد على حقوق الملكية، لكن إستخدام مثل هذه المقاييس له العديد

من السلبيات منا أنها لا تعكس إتجاهات الأداء المستقبلية، ولا تعكس أثر التضخم بالشكل المناسب لإعتمادها على المعلومات التاريخية (Hovezakova, 2010).

من أجل ذلك فقد تم تطوير مقاييس حديثة للأداء للتغلب على السلبيات الموجودة في النظم التقليدية، ومن أكثر هذه المقاييس دقة في قياس أداء المنظمات هو القيمة الإقتصادية المضافة (EVA)، والتي تعرف على أنها: الفرق ما بين صافي الربح التشغيلي بعد الضرائب (NOPAT) وتكلفة رأس المال (COC)(Callahan, *et,al,* 2007, P102). وتستطيع الإدارة إستخدام معيار القيمة الإقتصادية المضافة كأداة لتقييم أداء الأقسام العاملة في المنظمة، مما يؤدي إلى تنشيط أداء العاملين ودفع مديري الأقسام إلى الإستثمار فقط في المشاريع التي تحقق عوائد تتجاوز قيمة تكلفة رأس مال الشركة (Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), 2011)

2-4-4-4 القياس المقارن للأداء (Benchmarking):

تعتبر عملية (القياس المقارن) للأداء عملية قياس مستمرة للكفاءة والفعالية في تأدية المهام المختلفة ومقارنة تلك المستويات مع مستويات الأداء الأفضل سواء داخل المنظمة أو خارجها(Hermanson *et.al*, 2011, P54) ويعتبر (القياس المقارن) وسيلة مهمة لإستمرارية تطوير أداء الشركة (Drury, 2006, P15).

يعرف القياس المقارن للأداء على أنه: عملية قياس مستمرة لمستويات منتجات الشركة وخدماتها وأنشطتها ومقارنتها مع أفضل مستويات الأداء. (Maher *et.al*, 2008, P20).

2-4-4-5 تحليل ربحية العميل (Customer Profitability Analysis):

تسعى المنظمات في وقتنا الحالي لتحليل الربحية المتحصلة من عملائها، لتحديد العميل المربح من غيره، ومن الأدوات التي تمكن الإدارة من ذلك هو (تحليل ربحية العميل) (Brown, 2007).

ويمكن تعريف (تحليل ربحية العميل) على أنه: عملية إفصاح وتقييم للإيرادات المتحصلة والتكاليف المستحقة من تقديم المنتجات والخدمات للعملاء (Horngren, *et.al,* 2012, P510).

ويمكننا القيام بـــ(تحليل ربحية العملاء) من تحديد العملاء الأكثر ربحية، وإدارة تكاليف الخدمات المقدمة للعملاء بشكل أفضل، والتوقف عن خدمة العملاء غير المربحين (Blocher, et.al, 2010, P155).

2-4-4-6 تقييم الإستثمارات الرأسمالية من النواحي غير المالية (Evaluation of Major Capital Investments from Non-Financial Aspects):

تناولت النظريات المالية التقليدية العديد مـــن التقـــنيات المستخدمة فـــي تقييـــم الإستثمارات الرأسمالية من النواحي المالية فقط مثل (صافي القيمة الحالية)، و(معدل العائد الداخلي) (Moutinho and Mouta, 2011)، ومن الأمثلة على الأبعاد غير المالية والمؤثرة على تقييم المشاريع الإستثمارية البعد الإستراتيجي ، والبعد التقني، والبعد التجاري، والبعد المؤسسي للمشروع، والأثر على الموارد البشرية، والأثر على إدارة المنظمة، والبعد السياسي، والبعد الإجتماعي، والبعد البيئي للمشروع (Moutinho, 2011).

2-4-4-7 إستخدام تكلفة رأس المال ضمن تقييمات (خصم التدفقات النقدية)(Use of Cost of Capital in Discounting Cash Flow for Major Capital Investment):

يرتبط القرار الإستثماري في أي مشروع إرتباطا وثيقا بقرار التمويل، وذلك لأن قبول أي من البدائل الإستثمارية المقترحة يتوقف على كيفية تمويل هذا البديل، وعلى هذا الأساس فإن العامل الرئيس والمؤثر في إختيار البديل التمويلي المناسب وبالتالي إختيار الإستثمار المناسب الذي يحقق

أهداف المنشأة هو تكلفة هذا البديل التمويلي أو كما يطلق علية (تكلفة رأس مال المشروع) (المرسي واللحلح، 2006، ص261).

"ويمكن تعريف (تكلفة رأس مال المشروع) على أنه: عبارة عن الحد الأدنى من العائد الذي ينبغي تحقيقه من الإستثمار كشرط أساسي لقبوله" (حنفي، 2002).

2-4-4-8 أسلوب تحليل الصناعة (Industry Analysis):

إن من أهم الأمور التي تشغل بال الإدارة في أي منظمة هو التعرف على شدة المنافسة القائمة داخل بيئتها الصناعية. ويتوقف مستوى المنافسة بين المنظمات على مجموعة من العوامل أو القوى والتي يجب أن يتم دراستها وتقييم أهميتها وقياس أثرها على نجاح المنظمة أي القيام بما يسمى بـــ(تحليل الصناعة)، وقد قام (Porter) في عام (1980) بتقسيم هذه العوامل إلى خمسة عوامل المزاحمة بين الشركات المنافسة في الصناعة، والمنافسون المحتملون، وإمكانية إحلال المنتجات أو الخدمات، والقوة التفاوضية للموردين، والقوى التفاوضية للمشترين. وكلما إزدادت قوة كل من هذه العوامل ضعفت قدرة الشركة على رفع أسعار منتجاتها أو خدماتها وقلت ربحيتها (السالم، 2009).

لكــــن النمــــوذج الــــذي وضــــعه (Porter) يعتمــــد بدرجــــة كبيــــرة علــــى أســــواق وصــــناعات الــــدول المتقدمــــة، ممــــا يتطلــــب تعــــديلا لهــــذا النمــــوذج مــــن العوامــــل حتــــى يتوافــــق مــــع بيئــــة الأعمــــال فــــي الــــدول الناميــــة، لــــذا فقــــد أضــــاف أوســــتن علــــى نمــــوذج (Porter) عــــاملين همــــا سياســــات الحكومــــة، والعوامــــل البيئيــــة مثــــل المتغيــــرات الثقافيــــة والديمغرافية (عبوي، 2006، ص86).

2-4-4-9 تقييم القوة التنافسية للمنظمة (Analysis of Competitive Position):

تسعى مختلف الشركات إلى تقييم مكانتها التنافسية في السوق، وللقيام بذلك فإنها تحتاج لتوفير وتحليل مجموعة البيانات المتعلقة بمقاييس البيئة التنافسية والمحدده لمعايير نجاح الشركة.

لذا فإن تحليل مثل هذه البيانات يزودنا بأساس للحكم على قوة وإمكانيات الشركة التنافسية الرئيسة، ويسمى هذا التحليل بـــ(تقييم القوة التنافسية) (الظاهر، 2009، ص118).

2-4-4-10 تحليل سلسلة القيمة (Value Chain Analysis):

يعتمد نجاح الشركة بشكل كبير على الجهد الذي تبذله في فهم عملائها حتى تتمكن من تقديم المنتجات والخدمات التي تتكيف مع أذواقهم وتفضيلاتهم، ولتتمكن الإدارة من فهم رغبات العميل عليها أن تعمل على تقوية الروابط معه، ومن أكثر الطرائق تميزا في تقوية الروابط بين الشركة وعملائها هي (تحليل سلسلة القيمة)، إذ يمكننا هذا التحليل من إيجاد العلاقة القائمة بين الشركة وعملائها (Sadler, 2003, P194).

ووفقا لهذا التحليل فإنه يمكن النظر إلى المنظمة على أنها سلسلة من الأنشطة الهادفة لتحويل المدخلات إلى مخرجات، وتنقسم هذه الأنشطة إلى أنشطة أساسية وأخرى مساعدة، حيث يضيف كل نشاط من الأنشطة قيمة للمنتج أو الخدمة النهائية. كما أنه يمكن للإدارة الإستفادة من هذا التحليل في تحديد مصادر الميزة التنافسية حتى تتمكن من إستغلالها بالشكل الذي يحقق مصلحة عملائها (السالم، 2009، ص122).

2-4-4-11 دورة حياة المنتج (Product Life Cycle Analysis):

تعتمد مدة حياة السلعة أو الخدمة المقدمة للعملاء على التطور التقني الحاصل لها وبمدى إرتباط الجمهور بها وبالتجديد الذي يحصل عليها (الصيرفي، 2005، ص349). وقد أمكن إنطلاقا من هذه الملاحظات تجزئة حياة السلعه إلى خمسة مراحل طويلة نوعا ما بحسب الحال، والمراحل هي مرحلة الحضانة (مرحلة الصفر)، ومرحلة التقديم، ومرحلة النمو، ومرحلة النضج، وأخيرا مرحلة الإنحدار (الصميدعي، 2004).

إن فهم الإدارة لدورة حياة المنتج يمكنها من معرفة الوقت المناسب لطرح أو سحب أو تطوير المنتج أو الخدمة المطروحة في السوق، ومعرفة موقعها التنافسي مقارنة مع منافسيها، وجدولة عمليات التحضير والإنتاج للخدمات والمنتجات المقدمة، ومدى تحقيق الشركة النجاح في المنتج أو الخدمه الذي طرحته في السوق المنافس (Komninos, 2002).

2-4-4-12 التنسيق بين (سلسلة القيمة) لأنشطة الشركة الداخلية مع (سلاسل القيمة) للموردين والعملاء (Value chains):

لا يقتصر نظر إدارة المنظمة على سلسلة القيمة الخاصة بها فقط، ففضلا عن ذلك يجب على إدارة المنظمة أن تعمل على إدارة الروابط بين سلسلة القيمة الخاصة بها وسلاسل القيمة لمورديها وعملائها، حيث يمكن للإدارة خلق ميزة تنافسية عن طريق الإستخدام الأمثل لهذه الروابط (The Institute of Cost and Works Accountants of India, 2011,P298).

ومن الأمور التي تحققها الشركة من إدارة وتنسيق الروابط مع الأطراف الخارجية هي التمكن من بناء حواجز تنافسية جديدة في السوق، وتسهيل عمليات الإستثمار في الأصول التي تدعم أداء الشركة، وحماية جودة المنتجات والخدمات المقدمة، وتحسين جدولة أعمال الشركة (Hill and Jones, 2009, P170).

2-4-4-13 تحليل نقاط القوة والضعف لدى المنافسين (Analysis of Competitors' strength and Weaknesses)

إن إستراتيجيات الشركة التنافسية تكون في أقوى حال عندما تمتلك الشركة لنقاط القوة التي تقابل نقاط الضعف لدى المنافسين، أو في حال إختيارها للمواقف بحيث لا تتعرض لأي تهديد منهم. لذلك فإنه من الضروري على إدارة الشركة أن تعمل على تحليل نقاط القوة والضعف الموجودة لدى المنافسين (Shankar and Carpenter, 2012).

ونستطيع تعريف (تحليل المنافسين) على أنه: تحديد وتقدير لنقـــاط الـــقوة والـــضعف لدى المنافسين والتي من الممكن أن تكون ذات أهمية بالغة في تطوير الإستراتيجيات التنافسية الناجحة للشركة.

ويخدم تطبيق أسلوب (تحليل المنافسين) إدارة الشركة في:

- الكشف عن الميزة التنافسية لدى الشركة أو الضعف الموجود لها نسبة لمنافسيها،
- تسليط الضوء على إستراتيجيات المنافسين في الماضي والحاضر والمستقبل،
- مساعدة الإدارة في وضع إستراتيجيات الشركة التنافسية المستقبلية حتى تتمكن من تحقيق الميزة التنافسية عن باقي منافسيها (Perry, *et al*, 2008).

2-5 خصائص الشركة:

تمتلك المنظمات بوجه عام نمط من الخصائص والسلوكيات التي تميزها عـــن غيرهـــا مـــن المنظمات الشبيهة بها والموجودة في نفس القطاع، وتعد خصائص الشركة عنصرا هاما ومؤثرا فـــي نظام الشركة الإداري والمحاسبي، لذا فإن الباحث سوف يستعرض في القسم القـــادم مجموعـــة مـــن الخصائص التنظيمية والبيئية والتشغيلية.

2-5-1 خصائص الشركة التنظيمية:

2-5-1-1 تطبيق اللامركزية الإدارية (Firm Structure- Decentralization):

قد يختلف المديرون في درجة تحكمهم بالصلاحيات الممنوحة لهم لإنجاز الواجبات المنوطة بهم، ومن المعروف أن هناك أسلوبين أساسيين في الإدارة يعتمدهم المديرون لدرجة التحكم بالسلطة الممنوحة لهم (عباس، 2011، ص137)، وهما:

I. "المركزية الإدارية: وهي الحالة التي تكون فيها السلطة مركزة في يد متخذ القرار أو المدير بحكم منصبه الرسمي، ولا يرغب في أن يشاركه أحد في إتخاذ القرارات" (العتيبي وآخرون،2007).

II. "اللامركزية الإدارية: فهي تفويض القوة والسلطة وصلاحيات واسعة من المستويات العليا إلى المستويات الدنيا في المنظمة" (عبوي، 2006، ص45).

ومن ناحية التطبيق العملي لهما فإنه يمكن القول وبإختصار شديد أنه لا توجد مركزية أو لامركزية مطلقة لأن هذه المسألة هي مسألة نسبية بحسب ما تقتضيه ظروف العمل وطبيعة المرؤوسين (عباس، 2010، ص141).

2-5-1-2 إستراتيجيات التنافس (Competitive Strategy: Lower cost or Differentiation)

"إن دراسة جوانب القوة والضعف في المنظمة تهدف أساسا إلى زيادة قدرتها على المنافسة في الأسواق التي تعمل بها، والسؤال المهم هنا هو كيف يمكن للمنظمة أن تحول جوانب القوة والضعف لديها إلى مزايا تنافسية تستطيع بواسطتها أن تواجه المنظمات المنافسة لها في السوق" (الظاهر، 2009، ص222). وفي هذا الصدد فقد إقترح (Porter) إستراتيجيتين للتفوق في الأداء على المنافسين في صناعة معينة (السالم، 2009، ص145)، وهما:

- إستراتيجية القيادة في التكاليف: وتقدم المنتجات والخدمات بأقل الكلف للمنافسة بأقل الأسعار (Porter, 1995, P12).
- إستراتيجية التمايز: تستطيع الشركة تجسيد هذه الإستراتيجية وخلق ميزة تنافسية لها بسعيها لتقديم المنتجات والخدمات التي تمتــاز بدرجة عالية عما يقــدمه المنافسون وفي الجوانب

المفضلة لدى العملاء (Porter, 1995, P14).

لكن قبل أن تختار الشركة نوع الإستراتيجية المستخدمة فإن عليها التطرق لحجم السوق الذي تود خدمته فبالإمكان إختيار سوق كلي مستهدف أو أن تركز مجهوداتها على قطاع صغير من السوق(السالم، 2009، ص146). فإذا كان السوق المستهدف هو سوق كلي فتسمى الإستراتيجيات التنافسية بـــ(قيادة التكاليف) أو (التمايز) والتي سبق لنا ذكرهما، أما إذا كان التركيز على سوق ضيق فإننا نحصل على نوعين إضافيين من الإستراتيجيات الهامة للمنافسة هما التركيز مع خفض التكلفة (Low-Cost Focus) والتركيز مع التمايز (Focused Differentiation) (David, 2011).

2-5-1-3 خصائص تنظيمية أخرى:

ومن الخصائص الأخرى التي سنسعى لقياس أثرها على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية هي وعي الإدارة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

2-5-2 خصائص البيئة الخارجية للفندق:

2-5-2-1 عدم التأكدية في بيئة المنظمة (Perceived Environmental Uncertainty):

تمثل بيئة الشركة كل القوى أو العوامل أو الظروف الخارجية التي تحدث تأثيرا إلى حد ما على الإستراتيجيات والقرارات والتصرفات التي تتخذها الشركة (بتس ولي، 2008، ص108). وقد إتفق الباحثون على تقسيم البيئة الخارجية للشركات إلى مستويين هما:

- البيئة العامة General Environment: وتعــرف البيئـــة العامـــة علـــى أنهـــــا مجمـــوع القطاعـــات

  البيئية والإقتصادية والإجتماعية والثقافية والسياسية والتكنولوجية التي تعمل المنظمة في حدودها وتتأثر فيها وتتبادل التأثير معها (رشيد وجلاب،2008، ص109)

- البيئة الخاصة Task Environment: وهي مجموعة العوامل التي تقـــع في حدود تعاملات

المنظمة، ويختلف تأثيرها من منظمة لأخرى ويمكن للمنظمة الرقابة عليها والتأثير بها نسبيا (المغربي، 2011، ص120).

إن سرعة التغيير وكثرة مكونات البيئتين العامة والخاصة أفرزت عدم تأكد بيئي عال أمام المنظمات مما يتطلب منها تطوير منهجيات ملائمة ومناسبة للتعامل معها، لذلك تحاول مختلف المنظمات أن تجد صيغا ملائمة من التوازن بين المنظمة وبيئتها الخارجية حتى تصل إلى أفضل النتائج (الغالبي وإدريس، 2007، ص255).

2-5-2-2قوة العملاء (Customers Power):

يعتبر عملاء الشركة من أهم قوى المنافسة حيث يتوقف نجاح الشركة على مدى رغبتهم في الحصول على الخدمات والمنتجات التي تعرضها الشركة. إن لدى العملاء قوة تفاوض ومساومة كبيرة في الوقت الحاضر بسبب وجود بدائل عديدة أمامهم تعرضها الشركات المتنافسة، كما أن معرفة العملاء الكاملة بالسلع والخدمات يعطيهم قدرة عالية على التفاوض مع المنظمات وبالتالي تخفيض الأسعار والحصول على مزايا عديدة. لذا فإن هذا الأمر يتطلب من المنظمة فهما لطبيعة علاقتها مع عملائها وإيجاد صيغة لموازنتها (الغالبي وإدريس، 2007، ص274).

وتعتمد قوة العملاء على مجموعتين من العوامل هما:

- حساسية العميل للسلعة
- القوة التساومية للعميل (سليم، 2010)

2-5-3 الخصائص التشغيلية للشركة

2-5-3-1 كفاءة نظام محاسبة التكاليف (Cost System Efficiency):

يعتبر نظام محاسبة التكاليف أساس نظام المعلومات المحاسبي الداخلي للشركة. فهــو يــزود المديرين بالمعلومات اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة على أنشطة الشركة بالإضــافة لــدوره فــي عمليات صنع القرارات الإدارية. (Walker, 2009, P3).

ويمكننا تعريف نظام محاسبة التكاليف على أنه: نظام محاسبي لمعلومات التكاليف له مدخلاته وعملياته التشغيلية ومخرجاته، ويتركز إهتمامه في مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها فيما بين الأنشطة المختلفة داخل المنشأة، وتحليلها وثم عرضها، بهدف تحديد (قياس) التكلفة النهائية والرقابة على التكاليف ومساعدة الإدارة في القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة وإتخاذ القرارات.

"إن كفاءة نظام محاسبة التكاليف تعتمد على قدرته في توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد التكاليف الفعلية للمنتجات والخدمات المقدمة، ولفرض الرقابة على التكاليف، ولإتخاذ القرارات الإدارية" (السجاعي، 2010، ص102)

2-5-3-2تطبيق إدارة الجودة الشاملة (TQM) (Total Quality Management):

إزداد في السنوات الأخيرة الإهتمام بتطبيق مفاهيم إدارة الجودة الشاملة، حيث سعت العديد من المؤسسات في العالم لترسيخ مباديء ومفاهيم الجودة في عملياتها التصنيعية والخدمية والإنتاجية حتى تستطيع مجابهة التحديات الجديدة والمرتبطة بشدة المنافسة على المستوى المحلي والدولي. ويعد مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الإدارية الحديثة التي تقوم على مجموعة من الأفكار والمباديء التي يمكن لأي مؤسسة أن تطبقها من أجل تحقيق أفضل أداء ممكن وتحسين الإنتاجية وزيادة الأرباح وتحسين سمعتها في السوق المحلي والعالمي، إضافة لإستكمال مقومات نظم الجودة لكي تحظى

بالقبول العالمي حسب معايير الجودة المتفق عليها دوليا، والسير بإتجاه تيار العولمة الذي لا يقبل إلا الشركات المتميزة بالجودة في منتجاتها وخدماتها (الدرادكة، 2008، ص15).

"وتعرف إدارة الجودة الشاملة على أنها: التفوق في الأداء لإسعاد المستهلكين عن طريق عمل المديرين والموظفين مع بعضهم البعض من أجل تزويد المستهلكين بجودة ذات قيمة من خلال تأدية العمل الصحيح وبالشكل الصحيح من المرة الأولى وفي كل الأوقات". (الحداد، 2009).

الفصل الثالث: الدراسات السابقة

3-1 تمهيد

3-2 الدراسات باللغة العربية

3-3 الدراسات باللغة الإنجليزية

3-4 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

أولا: الدراسات السابقة:

3-1 تمهيد:

تم مراجعة العديد من الدراسات التي لها صلة بموضوع الدراسة سواء كانت هذه الدراسات باللغة العربية أو باللغة الإنجليزية، حيث رتبت هذه الدراسات وفقاً للتسلسل كما يلي:

3-2 الدراسات باللغة العربية:

1. **دراسة البواعنة (2010) بعنوان "إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة وإتخاذ القرارات في قطاع الصحافة الأردني".**

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجالي الرقابة وإتخاذ القرارات في قطاع الصحافة الأردني، كما هدفت للتعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه الأساليب، بالإضافة الى التعرف على أثر العوامل الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة على تطبيق هذه الأساليب.

ولتحقيق هذه الأهداف صممت استبانة وزعت على (82) مسئولا وموظفا في شركات الصحافة الأردنية. وقد تم التوصل الى أن متوسط نسبة إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات الصحافة الأردنية ككل (64.7%)، أما متوسط نسبة إستخدام الأساليب المتعلقة بالرقابة فكانت (66.2%)، ومتوسط نسبة إستخدام الأساليب المتعلقة بإتخاذ القرارات فبلغت (63.2%). وكان أهم المعوقات التي تواجه تطبيق هذه الأساليب هي قلة الدورات التدريبية، وقلة الكوادر المؤهلة علميا وعمليا، وشعور الإدارة بعدم الحاجة للتطبيق، وعدم إلزام الشركات بالتطبيق، وإرتفاع تكاليف التطبيق، وصعوبة وتعقيد التطبيق، كما بينت الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

2. دراسة الرفاعي (2010) بعنوان "مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المستشفيات الخاصة الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المستشفيات الخاصة الأردنية، في مجال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات، كما هدفت إلى التعرف على أثر خصائص المستشفيات، والخصائص الديموغرافية للمديرين الماليين في هذه المستشفيات على تطبيق هذه الأساليب، بالإضافة إلى التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيقها، ومزايا تطبيق هذه الأساليب.

ولتحقيق هذه الأهداف صممت إستبانة وزعت على المديرين الماليين في(48) مستشفى. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن المستشفيات الخاصة الأردنية لا تستخدم أساليب المحاسبة الأدارية كما ينبغي، وأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المستشفيات في إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود إلى حجم المستشفى، ونوع النظام المحاسبي المستخدم في المستشفى، وحصول المستشفى على شهادات دولية، والمؤهل الأكاديمي للمديرين الماليين، وحصولهم على شهادات مهنية. وكانت أهم المعوقات التي تواجه تطبيق هذه الأساليب هي عدم وجود تعليمات تلزم إدارة المستشفى بتطبيق هذه الأساليب، وعدم توافر الكوادر الفنية المؤهلة علميا وعمليا، وشعورالإدارة بعدم الحاجة لتطبيق هذه الأساليب، أما أهم مزايا إستخدامها أنها تساعد في عملية إتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة.

3. دراسة جودة وآخرون (2009) بعنوان "مدى تطبيق محاسبة المسئولية في الفنادق الأردنية– دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة لإبراز أهمية تطبيق محاسبة المسئولية والتعرف على مدى تطبيقها في الفنادق الأردنية.

ولتطبيق هذه الدراسة تم إعداد إستبانة، حيث تم توزيعها على عينة الدراسة والتي إشتملت على الفنادق من فئة الخمسة والأربعة نجوم الموجودة في مدينة عمان والمسجلة لدى وزارة السياحة حتى نهاية عام (2007) وقد بلغ عددها (27) فندقا (12) فندقا من فئة الخمسة نجوم و(15) فندقا من فئة أربعة نجوم.

ولقد توصلت الدراسة إلى أن الفنادق الأردنية تقوم بتحديد واضح لمراكز المسئولية، وأنه يتم إعداد موازنات تخطيطية تربط الأداء المخطط بالفعلي، وأنها تقوم بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لغرض تقويم الأداء ووجود نظام تقارير متكامل لمتابعة الأداء وتقويمه في مراكز المسئولية، ويوجد نظام حوافز فاعل يسهم في تعزيز نظام محاسبة المسئولية في الفنادق الأردنية.

4. دراسة العزام (2008) بعنوان "إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارت في الجامعات الخاصة الأردنية: دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية في عمليات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارت، كما هدفت الدراسة للتعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه الأساليب، والتعرف على أثر العوامل الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة على تطبيق هذه الأساليب.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف طورت إستبانة وزعت على (80) موظفا في الدوائر المالية في الجامعات الخاصة الأردنية. وقد توصلت الدراسة إلى أن الجامعات الخاصة الأردنية لا تطبق أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات كما ينبغي، كما كانت أهم المعوقات التي تواجه تطبيق هذه الأساليب هي عدم توافر الكوادر الفنية المؤهلة علميا وعمليا، ومقاومة الإدارة للتغيير، وشعور الإدارة بعدم الحاجة لتطبيق هذه الأساليب، كما بينت الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

5. دراسة الشرايري (2008) بعنوان "مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية في قطاع الكهرباء الأردني: دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى إستخدام شركات قطاع الكهرباء الأردني لأساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية. ودراسة العلاقة بين درجة تطبيق الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، ثم تحديد أهم مزايا إستخدام هذه الأساليب، وكذلك أهم الأسباب أو المعوقات التي تحول دون إستخدام هذه الأساليب.

ولتحقيق هذه الأهداف تم تصميم إستبانة وزعت على (54) موظفا من موظفي الدائرة المالية في تلك الشركات. وقد أظهرت النتائج أن شركات قطاع الكهرباء الأردني تقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بمستوى متوسط، وتبين أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق هذه الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة بإستثناء سنوات الخبرة. وتبين أن أهم ميزات إستخدام هذه الأساليب أنها تساعد في في عملية الرقابة المالية، والتخطيط، وإتخاذ القرارات، وكانت أهم معوقات إستخدام هذه الأساليب هي عدم توفر برامج حاسوبية جاهزة، وعدم توفر الدورات التدريبية، ورضى الإدارة بالأساليب المستخدمة حاليا، وغياب المنافسة.

6. دراسة عابورة (2005) بعنوان "تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات: حالة المستشفى الإسلامي في الأردن".

هدفت هذه الدراسة إلى شرح أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة لقطاع الخدمات من خلال تطبيقه في المستشفيات، وبيان الفروقات الناتجة عن تطبيق هذا النظام في قطاع الخدمات عنه في قطاع الصناعة، بالإضافة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفى الإسلامي في الأردن، وتوضيح المنافع المترتبة على تطبيقه، من حيث قدرته على مراقبة التكاليف غير المباشرة

والسيطرة عليها وتوفير معلومات أكثر دقة عن تكاليف الخدمات العلاجية التـــي يقـــدمها المستشـــفى، والتعرف على المعوقات التي تقف في طريق تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفى الإسلامي في الأردن، وإقتراح بعض الحلول التي من شأنها أن تسهل عملية التطبيق.

ولتحقيق أهداف الدراسة عمل الباحث على جمع البيانات عن طريق مصدرين، المصدر الأول عن طريق البرامج والسجلات المحاسبية التي يستخدمها المستشفى الإسلامي لتسجيل عملياته المحاســبية، بالإضافة إلى إجراء المقابلات الشخصية مع كل من رئيس شعبة الدم والتخثر ورئيس مختبر الأشعة، كما تم أيضا إجراء المقابلات الشخصية مع رئيس القسم المالي ومحاسب التكاليف في المستشفى.

وقد أشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم بتوفير معلومـــات ذات دقة أكبر عن تكاليف الخدمات الطبية التي تقدمها كل من شعبة الدم والتخثر وقسم الأشـــعة ممـــا يجعل الإدارة قادرة على إتخاذ قراراتها الإدارية بشكل أفضل وفي الوقت المناسب بالإضافة إلى أنـــه يوفر آلية رقابة فعالة على التكاليف غير المباشرة التي تتكبدها المستشفى. كما أن هذا النظام يعمل من خلال عملية تحليل الأنشطة التي تمارس في شعبة الدم والتخثر وقسم الأشعة، على تـــوفير معلومـــات ملائمة لأغراض التخطيط وإتخاذ القرارت الخاصة بخط سير العمل في هذه الأقسام. وأخيرا إن مـــن أهم المعوقات التي تواجه عملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفى الإسلامي هو عدم توفر المعلومات بالشكل الذي يحتاجه النظام مما يستغرق وقتا طويلا لعملية التطبيق.

7. دراسة المنايصة (2004) بعنوان "تقييم النظم المحاسبية المطبقة في الجامعـــات الأردنيـــة، دراسة تحليلية لواقع نظم المحاسبة الإدارية الحالية للجامعات الأردنية ".

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم النظم المحاسبية المطبقة في الجامعات الأردنية مـــن واقـــع إجـــراء دراسة تحليلية على ممارسات المحاسبة الإدارية من وجهة نظر المســـئولين المـــاليين. عـــن طريـــق المقارنة بين النظم المحاسبية في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة، مـــن حيـــث طبيعـــة نشـــأتها

والهيكل التنظيمي والأسلوب الرقابي لها ومقوماتها وإرتباطها بالحاسوب. كما بحثت الدراسة في الغرض من تقييم النظم المحاسبية المطبقة في الجامعات الأردنية. كما بحثت الدراسة في مقارنة الفروق بين ممارسات المحاسبة الإدارية حسب نوع الجامعة (رسمية أو خاصة) وحالة العجز (وجود عجز أو عدم وجود عجز) والبرامج الدراسية التي توفرها الجامعات وفقا لتصنيفات وزارة التعليم العالي في الأردن(دكتوراه وماجستير -شامل أو رسالة- ودبلوم عالي، بكالوريوس).

إشتملت الدراسة في منهجيتها على إستخدام أداة المسح (إستبانة) في جمع البيانات من المجيبين. أظهر تحليل التباين عدم وجود فروق جوهرية لدى المسئولين الماليين في ممارسات المحاسبة الإدارية حسب نوع الجامعة والعجز، ولا توجد تفاعلات هامة وفقا للبرامج الدراسية، كما بينت الدراسة أن أكثر النشاطات أهمية في تمويل الجامعات الأردنية للسنوات الخمس أو العشر القادمة قد تمثلت بتسعير الرسوم الجامعية والتعليم عن بعد. كما أظهرت الدراسة وجود فروق هامة بين الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في رغبة المسؤولين الماليين وقناعتهم في تطوير النظم المحاسبية الحالية، وذلك في إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، ووضع دليل حسابات، وإصدار قوائم وتقارير مالية وإدارية تتفق مع الأساليب المرغوب تطبيقها في تلك الجامعات.

3-3 الدراسات باللغة الإنجليزية:

1. دراسة Philmore and Diana (2011) بعنوان "An Explanatory Study of Management Accounting Practices in Manufacturing Companies in Barbados"

إختبر الباحثون في هذه الدراسة مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في (3) شركات صناعية ذات مسؤولية محدودة في دولة باربادوس. ولإجراء تلك الدراسة تم إجراء مقابلات مع كل من المراقب المالي ومدير الإنتاج والمشرف في كل شركة من الشركات الثلاث.

وقد خلصت الدراسة بأن أساليب المحاسبة الإدارية تمكن الإدارة من الحصول علـــى المعلومـــات ذات العلاقة والتي تمكنها من إتخاذ القرارات الصائبة، وأن الموازنة يتم إستخدامها في تلك الشـــركات كأداة رقابة على عمليات التخطيط والتدفقات النقدية. كما ثبت أنه لا يتـــوافر لـــدى هـــذه الشـــركات البرمجيات المحاسبية المتطورة التي تساعد على إحداث المعلومـــة وإعتمادهـــا فقـــط علـــى بعـــض البرمجيات المحاسبية البسيطة. كما وجدت الدراسة أن عملية إختيار الإدارة لأساليب المحاسبة الإدارية تتأثر بمحدودية الوقت والتكنولوجيا وفعالية ذلك الأسلوب و مدى الحاجة للمعلومات.

2. **دراسة *et.al* Jaradat, (2011) بعنـــوان " The Extent of Applying the Methods of Management Accounting in Planning, Controlling and Pricing in Aqaba Hotels"**

سعت هذه الدراسة للتعرف على مدى تطبيق قطاع الفنادق في مدينة العقبة لأساليب المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة والتسعير، إضافة للتعرف على الصعوبات التي تحد مـــن التطبيـــق الأمثل لها. وقد تم جمع البيانات عبر تطوير إستبانة وزعت على مختلف العـــاملين فـــي القطـــاع الفندقي.

وقد تم التوصل لعدة نتائج بناء على تحليل البيانات التي تم جمعها، ومن أهم ما توصلت إليـــه الدراسة أن الفنادق في مدينة العقبة تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية فـــي التخطـــيط والرقابـــة والتسعير بالإضافة إلى أنها تطبق نظام الجودة الشاملة لكنها لا تســـتخدم البـــرامج الخطيـــة فـــي عمليات تحديد الخيارات الممكن تطبيقها، إضافة لعدم إستخدامها لتحليل الحساسية للسيطرة علـــى الآثار الجانبية المحتمل حدوثها في المستقبل. وقد توصلت الدراسة إلى أن الكوادر العاملة في تلك الفنادق، وخاصة رؤساء الأقسام والعاملين، غير مؤهلين لممارسة أساليب المحاسبة الإدارية بشكل

فاعل على غرار المشرفين والمشرفين المنفذين. وقد توصلت الدراسة إلى أن نظـــام المعلومـــات المعمول به غير مطور بالشكل الكافي لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

3. دراســــة Yeshmin and Hossan (2011) بعنــــوان "Significance of Management Accounting Technique in Decision Making: An Empirical Study on Manufacturing Organization in Bangladesh"

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات إتخـــاذ القرار في الشركات الصناعية العاملة في بنغلادش.

وبهدف جمع البيانات فقد تم توزيع إستبانة على (74) شركة صناعية أختيرت بشـــكل عشـــوائي. وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك عددا من أساليب المحاسبة الإدارية يتم تطبيقها بشـــكل أكبـــر مـــن غيرها، فقد أشارت الدراسة إلى أن الموازنات التخطيطية وطريقة صافي القيمة الحاليـــة والتكـــاليف المعيارية وبطاقة العلامات المتوازنة يتم تطبيقها بشكل كبير في تلك الشركات، بينما تلتزم بدرجة أقل في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتقارير الأداء والتحليل التفاضلي. كما خلصت الدراسة إلى أن هناك جهودا تبذل من قبل الباحثين والأكاديميين للفت إنتباه القائمين على الشركات الصـــناعية بضرورة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وأن الشركات الصناعية في بنغلادش مـــا تـــزال تطبـــق أساليب المحاسبة الإدارية بالشكل المحدود، وأنه من اللازم البدء بتطبيق أساليب المحاســـبة الإداريـــة لإتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، كما أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارة الحديثة تمكن المنشآت مـــن تطوير القدرة على الإبتكار و المرونة الأمر الذي يسمح للشركة القدرة على الإستمرارية في التغييـــر وتحسين الأداء.

4. دراسة Shoommunagpak (2011) بعنـوان "Effectiveness of Management Accounting Implementation, Decision Making Quality and Performance: An Empirical Study of THAI-Listed Firm"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير فعالية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على عمليـة إتخاذ القرار والأداء في الشركات المدرجة في السوق التايلندية. ولإجراء تلك الدراسة فقد تم تطـوير إستبانة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة المكون من (566) شركة مدرجة فـي السـوق حيـث تـم مخاطبة المحاسب الإداري في جميع الشركات عبر البريد الإلكتروني ومن ثم قـام الباحـث بجمعهـا شخصيا لرفع درجة المصداقية في جمع البيانات.

وقد خلصت الدراسة إلى أن التطبيق الفعال لأساليب المحاسبة الإدارية يؤثر بالشكل الإيجابي على نوعية القرارات المتخذة وأداء الشركة. كما وجد الباحث أن فعالية تطبيق إستراتيجيات الشركة ودعـم الإدارة العليا في تلك الشركات وعملية إشراك الموظفين في إتخاذ القرار تـزداد كلمـا زادت فعاليـة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

5. دراسـة Abed_Kader and Luther (2008) بعنـوان " The Impact of Firm Charactrastics on Management Accounting Practices: A UK-Based Empirical Study"

سعت هذه الدراسة لمعرفة أثر خصائص الشركة على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الكبرى في بريطانيا، وقد تم دراسة أثر مجموعة مـن المتغيـرات المتعلقـة بخصائص الشركة التشغيلية والبيئة الخارجية والتنظيمية على مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية.

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد قام الباحثون بتطوير إستبانة وإرسالها لعينـة الدراسـة والبـالغ عددها (658) شركة. وقد خلصت الدراسة إلى أن التباين في مستويات تطبيـق أسـاليب المحاسـبة

الإدارية يفسره التغير عدم التأكدية في البيئة المحيطة وقوة العملاء اللامركزية وحجم الشركة وتطبيق الجودة الشاملة ونظام (JIT). كما توصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصـــائية بـــين الميزة التنافسية، ومستوى تعقيد أنظمة التصنيع، ودورة حياة المنتج وبين مســـتوى تطبيـــق أســـاليب المحاسبة الإدارية.

6. دراســـة Al_Odeh (2008) بعنـــوان " The Extent of Using Advanced Managerial Accounting Techniques in Jordanian Industrial Companies: Implementation and Barriers.

سعت هذه الدراسة لتحديد إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة فـــي الشـــركات الصـــناعية الأردنية, وتحديد الفوائد التي نجنيها من تطبيق هذه الأساليب، وتحديد أهم المعوقات التي تحـــول دون التطبيق الأمثل لهذه الأساليب، ولتحديد العلاقة بين مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإداريـــة الحديثـــة وحجم الشركة بناء على قيمة مجموع أصولها.

ولتحقيق هذه الأهداف، تم تطوير إستبانة وإرسالها لعينة الدراسة المكونة من (50) شركة صناعية مدرجة في بورصة عمان. وقد تم إرسال إستبانة واحدة لكل شركة ليتم ملئها من قبل المدير المالي أو رئيس قسم المحاسبة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن إدارة الشركات الصناعية الأردنية لا تقوم بتطبيق أساليب المحاســـبة الإدارية الحديثة بالشكل الكافي، وبمتوسط تطبيق بلغ (40%) للأساليب التي تم دراستها. كما أن أكبر قدر من الفائدة من تطبيق هذه الأساليب هو تزويد الإدارة بمعلومات ذات صـــلة وبالوقـــت المناســـب وتطويرالجودة وتقليل التكلفة. كما تم الكشف عن العديد من العوائق التي تحول دون التطبيق الأمثـــل لهذه الأساليب ومنها عدم توافر المحاسبين المؤهلين علميا وعمليا وتكلفة التطبيـــق الزمنيـــة والنقديـــة العاليتين دون نسيان التكلفة العالية للبرمجيات الجاهزة وقلة التنظيمات الملزمة بإستخدام هذه الأساليب

وعدم وجود رغبة من الإدارة في إحداث التغييرات. كما توصلت الدراسة إلى أن هنـاك علاقـة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة و حجم الشركة بإستثناء طريقة التكلفة المستهدفة و نظام (ABC)، بينما نجد أن الشركات الصناعية كبيرة الحجم أكثر توجهـا لإسـتخدام الأسـلوبين المذكورين أخيرا من الشركات المتوسطة و صغيرة الحجم.

3-4 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تمتاز هذه الدراسة عن دراسة (جرادات وآخرون) بأنها بحثت عـن مـدى تطبيـق أسـاليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة ككل و البـالغ عـددها (28) فنـدقا، في حين تناولت تلك الدراسة الفنادق المصنفة الخمس والأربع نجوم والواقعة فقط في مدينة العقبـة و البالغ عددها(8) فنادق.

أما في الدرسات الأخرى فقد تناولت أداة واحدة من أدوات المحاسبة الإدارية ومدى تطبيقهـا في المشروعات الإقتصادية، حيث تناول الباحثون(جودة وآخرون) في دراستهم مدى تطبيق محاسـبة المسؤولية في الفنادق الأردنية، أما في دراسة (عابورة) فقد تطرق الباحث لمعرفة مدى تطبيق نظـام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات بأخذ المستشفى الإسلامي كحالة للدراسة.

كما أن بعض الباحثين عملوا على دراسة قطاعات مختلفة، فقد تناول (البواعنة) في دراسته إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في قطاع الصحافة الأردني، أما (الرفاعي) فقد درس أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في المستشفيات الخاصة الأردنية، أما (العزام) فقد تناول إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الخاصة الأردنية، أما بالنسبة لدراسة (الشرايري) فقد درس أساليب المحاسبة الإدارية في قطاع الكهرباء الأردني، وتناول (المنايصة) من جانبه دراسة تحليلية للنظم الإدارية الحالية في الجامعات الأردنية.

وبشكل عام فإن هذه الدراسة تمتاز عن جميع الدراسات السابقة والتي تناولت موضوع أساليب المحاسبة الإدارية في المملكة الأردنية الهاشمية بنقطتين، الأولى بتقسيمها لأساليب المحاسبة الإدارية إلى أربعة مستويات إعتمادا على النموذج المصدر من قبل (إتحاد المحاسبين الدوليين IFAC) عام 1998، والنقطة الثانية بتحليلها لأثر خصائص الفنادق على مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

الفصل الرابع: منهجية الدراسة

4-1 أساليب جمع البيانات

4-2 تطوير أداة الدراسة

4-3 التعريف بأداة الدراسة

4-4 عينة الدراسة

4-5 الإختبارات الخاصة بأداة القياس

4-6 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

الفصل الرابع: منهجية الدراسة

4-1 تمهيد:

يحتوي هذا الفصل توضيحا لمنهجية الدراسة المتبعة، بحيث يحتوي على أساليب جمع البيانات، والتعريف بأداة الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، والإختبارات الخاصة بأداة الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.

4-2 منهجية الدراسة المتبعة:

إعتمد الباحث في إعداد هذه الدارسة على المنهج الوصفي التحليلي والذي يقوم على جمع البيانات من مصدرين هما: مصدر البيانات ثانويَّة، وأخرى مصدر البيانات أولية، وقد اشتملت المصادر الثانويَّة على الكتب، والمقالات العربية والأجنبية المتخصصة، والدراسات المنشورة، ورسائل الماجستير المتعلقة بنفس الموضوع، من أجل توضيح المفاهيم المتعلِّقة بالدراسة، وبيان متغيرات الدراسة، وأسبابها، وتأثيرها، ومن أجل وضع الفرضيَّات الخاصة بالدراسة، وإثراء عملية المناقشة. أما البيانات الأولية فتم جمعها من خلال الإستبانة.

4-3 أساليب جمع البيانات:

تم إعداد إستبيان الدراسة وذلك بالإعتماد على الدراسات السابقة كما سيذكر لاحقاً من أجل جمع المعلومات اللازمة لتحقيق أغراض الدراسة، ومن ثم عرضها على عدد من أعضاء هيئة التدريس لتحكيمها والتأكد من مصداقيتها وشموليتها لتحقيق أهداف الدراسة.

4-4 تطوير وتعريف أداة الدراسة:

4-4-1 تطوير أداة الدراسة:

قام الباحث بتطوير إستبانة لجمع البيانات من أفراد مجتمع الدراسة، وقد تم الأخذ بعين الإعتبار شمولها للعناصر والفقرات التي تمكننا من قياس أثر خصائص الشركة على مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة وذلك من خلال قياس:

1. مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية: عن طريق تقسيم مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية إلى أربعة مستويات هي مستوى تحديد التكلفة والرقابة المالية، ومستوى التخطيط والرقابة الإدارية، ومستوى تخفيض الفاقد من موارد الشركة، ومستوى الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة.
2. خصائص الشركة: عن طريق تقسيم خصائص الشركة إلى خصائص تنظيمية وخصائص تشغيلية وخصائص البيئة الخارجية.

4-4-2 التعريف بأداة الدراسة:

تتمثل أداة الدراسة بالإستبانة وتشمل المتغيرات الديمغرافية للأفراد المسئولين عن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم، كما أنها تشمل على سبعة أجزاء أخرى:

1. الجزء الأول: ويحتوي على (6) أسئلة تتعلق بقياس مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تحديد التكلفة والرقابة المالية.
2. الجزء الثاني: ويحتوي على (13) سؤالا تتعلق بقياس مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في عمليات التخطيط والرقابة المالية.
3. الجزء الثالث: ويحتوي على (7) أسئلة تتعلق بقياس مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات تخفيض الفاقد من موارد الشركة.

4. الجزء الرابع: ويحتوي على (25) سؤالا تتعلق بقياس مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات تعظيم القيمة من خلال الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

5. الجزء الخامس: ويحتوي على (5) أسئلة تتعلق بالخصائص التنظيمية التي يتمتع بها الفندق.

6. الجزء السادس: ويحتوي على (3) أسئلة تتعلق بخصائص البيئة الخارجية المحيطة بالفندق.

7. الجزء السابع: ويحتوي على (5) أسئلة تتعلق بالخصائص التشغيلية اليت تتمتع بها الشركة.

وقد تم الإعتماد على المصادر التالية في تطوير الإستبانة:

1. دراســة Abed_Kader and Luther (2008) بعنــوان "**The Impact of Firm Charactrastics on Management Accounting Practices: A UK-Based Empirical Study**".

2. **دراسة البواعنة (2010) بعنوان "إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة وإتخاذ القرارات في قطاع الصحافة الأردني".**

3. **دراسة الردايدة (2008) بعنوان "قياس مدى تطبيق إدارة الجودة في القطاع الصناعي الأردني".**

4. **دراسة نزال (2005) بعنوان "مدى إستخدام نظم تكاليف محاسبية متكاملة لتعزيز الأداء والربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".**

5. **دراسة عثمان (2003) بعنوان "أثر العوامل الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة عل الميزة التنافسية لشركات إنتاج الأدوية الأردنية من منظور المديرين"**

وقد تم إجراء التعديلات اللازمة وذلك بما يتناسب مع مجتمع وموضوع الدراسة.

وقد تمت الإجابة على أسئلة الدراسة وفقا لمقياس (ليكرت) الخماسي كما يبين الجدول (4-1).

جدول رقم (4-1)

مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

4-5 عينة الدراسة:

تتألف عينة الدراسة من جميع الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة الأردنية الهاشمية والبالغ عددها (31) فندقا، وفقا لما نشرته وزارة السياحة والآثار على موقعها حتى تاريخ (2013/6/20) موزعة كما في الجدول (4-2).

جدول رقم (4-2)

توزيع الفنادق المصنفة خمسة نجوم حسب المدينة

المدينة	عمان	البتراء	العقبة	البحر الميت
العدد	14	6	5	6

وقد تم توزيع الإستبانات على الموظفين المعنيين بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة الأردنية الهاشمية وبمعدل إستبانتين لكل فندق، وبلغ عدد الإستبانات الموزعة (62) إستبانة، تم إسترداد (61) إستبانة، وأستثنيت منها إستبانة واحدة غير صالحة للتحليل الإحصائي، وبهذا تكون نسبة الإستجابة (97%) من جميع الإستبانات التي وزعت

على الموظفين المعنيين بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجـوم فـي المملكة.

4-6 مدى ثبات الإستبانة:

تم التأكد من ثبات الإستبانة بإستخدام إختبار كرونباخ ألفا وقد بلغ معامل ألفا (87.2%) الأمر الذي يعني معدل ثبات عالي وهي كما في الجدول رقم (4-3)

جدول رقم (4-3)

قيمة معامل ألفا لقياس مدى إعتمادية أسئلة الإستبانة

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات (ألفا)
أسئلة الإستبانة المتعلقة بإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تحديد التكلفة والرقابة المالية.	6	%95.3
أسئلة الإستبانة المتعلقة بإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة المالية	13	%91.6
أسئلة الإستبانة المتعلقة بإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تخفيض الفاقد من موارد الشركة	7	%83.2
أسئلة الإستبانة المتعلقة بإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تعظيم القيمة من خلال الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة	25	%86.1
أسئلة الإستبانة المتعلقة بالخصائص التنظيمية للفندق	5	%81.7
أسئلة الإستبانة المتعلقة بخصائص البيئة الخارجية للفندق	3	%77.6
أسئلة الإستبانة المتعلقة بخصائص الفندق التشغيلية	5	%81.9
أسئلة الإستبانة ككل	64	%87.2

كما يتضح من الجدول السابق أن جميع معاملات كرونباخ ألفا المحسوبة تزيـد عـن النسـبة المقبولة في معظم الدراسات وهي 60%، مما يدل على صلاحية فقرات الإستبانة لقيـاس متغيـرات الدراسة.

7-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل:

لغرض تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة وإختبار الفرضيات، تم الإستفادة من الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات، كما تم إستخدام عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات التي جمعها لخدمة أغراض الدراسة.

وفيما يلي أهم الأساليب التي تم إستخدامها:

1. إختبار المصداقية (ألفا):

تم إستخدام مقياس (Cronbach Alpha) لفحص وإختبار درجة مصداقية إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الإستبانة، ولقياس مدى الثبات الداخلي للأسئلة الإستبانة في مقدرتها على إعطاء نتائج موافقة لردود المستجيبين تجاه بنود الإستبانة، وتعتبر القيمة الممتازة إحصائيا لهذا العامل إذا كانت أكبر من 80%، وجيدة إذا كانت بين 73%-80%، ومقبولة إذا كانت بين 61%-70%، وضعيفة إذا كانت أقل من 60%، كما تم توزيع الإستبانة على عدد من أساتذة قسم المحاسبة لتحكيمها، وقد تم الأخذ بملاحظاتهم وتوجيهاتهم حتىأصبحت الإستبانة قادرة على قياس الأهداف بدقة.

2. الوسط الحسابي:

هو أحد مقاييس النزعة المركزية وتم إستخدامه من أجل تحديد نسبة التقييم من قبل كل موظف لكل بند من بنود الإستبانة، وبناء عليه تم تضمين البنود حسب درجتها وفقا لمتوسطاتها الحسابية، حيث يتم التحكم من خلال مدى تحقق كل محور من محاور الإستبانة ثم كل جزء من أجزائها، ومن ثم الإستبانة ككل حسب تحديد مستوى الوسط الحسابي للمقياس الآتي:

- إذا كان الوسط الحسابي أقل من (1.8) فإنه يدل على درجة إستخدام قليلة جدا
- إذا كان الوسط الحسابي من (1.8) إلى أقل من (2.6) فإنه يدل على أن درجة الإستخدام قليلة

- إذا كان الوسط الحسابي من (2.6) إلى أقل من (3.4) فإنه يدل على أن درجة الإستخدام متوسطة
- إذا كان الوسط الحسابي من (3.4) إلى أقل من (4.2) فإنه يدل على أن درجة الإستخدام كبيرة
- إذا كان الوسط الحسابي أكبرمن (4.2) فإنه يدل على أن درجة الإستخدام كبيرة جدا

3. الإنحراف المعياري:

تم إستخدامه لقياس وبيان مدى التشتت في الإجابات حول المتوسط لبنود الإستبانة المختلفة.

4. النسب المئوية والتكرارت:

تم إستخدام النسب المئوية والتكرارات لوصف الخصائص الخاصة بالمعلومات العامة عن المستجيبين والتي تشتمل على سبعة أسئلة، إضافة إلى الأسئلة المتعلقة بمعلومات الشركة والتي بلغ عددها ثلاث أسئلة.

5. إختبار تحليل الإنحدار المتعدد:

تم إستخدام تحليل الإنحدار المتعدد لتحديد أثر خصائص الشركة والمتغيرات الضابطة على مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بالإعتماد على قيمة مستوى الدلالة الناتج عند التحليل.

الفصل الخامس: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

5-1 تحليل البيانات

5-2 إختبار فرضيات الدراسة

الفصل الخامس: تحليل ومناقشة النتائج وإختبار الفرضيات

5-1 تحليل البيانات:

إستخدمت المجموعة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS لتحليل البيانات، وقد تم إختبار كافة الفرضيات عند مستوى الثقة 95%، والذي تقابله مستوى الدلالة (الأهمية) 5% لتفسير نتائج الإختبارات.

5-1-1 تحليل خصائص عينة الدراسة:

تكونت عينة الدراسة من جميع الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن والبالغ عددها (31) فندقا، وقد تم توزيع استبانتين لكل فندق ليتم تعبئتها من قبل المحاسب الإداري في الفندق أو الشخص الذي يضطلع بمهام المحاسب الإداري. وقد تم إسترداد (61) إستبانة، تبين بعد مراجعتها أنها تصلح للتحليل الإحصائي بإستثناء إستبانه واحدة. والجدول (5-1) يوضح توزيع المستجيبين تبعا للمتغيرات الشخصية.

جدول رقم (5-1): توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا للمتغيرات الشخصية

المتغير	المستوى	التكرار	النسب الئوية
العمر	أقل من 25 سنة	4	%6.7
	25-35 سنة	32	%53.3
	36-46 سنة	22	%36.7
	58 فأكثر	2	%3.3
	المجموع	60	%100

المؤهل العلمي	بكالوريوس	46	%76.7
	ماجستير	2	%3.3
	دبلوم عالي	12	%20
	المجموع	60	%100
التخصص العلمي	محاسبة	41	%86.3
	علوم مالية ومصرفية	9	%15
	إدارة أعمال	6	%10
	أخرى	4	%6.7
	المجموع	60	%100
المسمى الوظيفي	مدير مالي	14	%23.3
	رئيس قسم محاسبة	24	%40
	محاسب إداري	20	%33.3
	أخرى	2	%3.3
	المجموع	60	%100
الشهادات المهنية	JCPA	5	%8.3
	لا يوجد	55	%91.7
	المجموع	60	%100
عدد سنوات الخبرة	أقل من 3 سنوات	4	%6.7
	3–6 سنوات	15	%25
	7–10 سنوات	18	%30
	أكثر من 10 سنوات	23	%38.3
	المجموع	60	%100

يلاحظ من الجدول رقم (5−1) أنه بالإمكان الإعتماد على إجابات المستجيبين كونهم يتمتعون بعدة خصائص تمكنهم من فهم أسئلة الاستبانة وبالتالي الإجابة عليها بدقة وموضوعية، وذلك يظهر من النقاط التالية:

- نضج أعمار المستجيبين مما يؤهلهم لتقييم أثر خصائص الشركة على مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، لا سيما وأن غالبيتهم تزيد أعمارهم عن 36 عاما.
- حصول الغالبية العظمى منهم (80%) على الشهادة الجامعية الأولى على الأقل، إضافة إلى تخصص الأغلبية (86.3%) في المحاسبة، وهو ما يعني أنهم قد درسوا مفاهيم وأساليب المحاسبة الإدارية ولديهم الإلمام الكافي بها، مما يسمح لهم بتقييم أثر خصائص االفندق على مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية فييه بموضوعية.
- طبيعة الوظائف التي يشغلونها مرتبطة بالمحاسبة والإدارة المالية، وهي وظائف تشير لمقدرتهم على إجابة أسئلة الإستبيان بكل دقة وموضوعية.
- عدد سنوات الخبرة لأغلب المستجيبين يدل على مقدرتهم على إعطاء نتائج صحيحة فيما يتعلق بتقييمهم لأثر خصائص الفندق على مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، خاصة أن أغلبهم (68.3%) تزيد خبرتهم عن 6 سنوات.
- نسبة المستجيبين الذين لا توجد لديهم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية قليلة.

5-1-2 أساليب المحاسبة الإدارية:

5-1-2-1 أساليب المحاسبة الإدارية في تحديد التكلفة والرقابة المالية:

يبين الجدول رقم (5-2) المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تحديد التكلفة والرقابة المالية من قبل الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي.

جدول رقم (5-2): أساليب المحاسبة الإدارية في تحديد التكلفة والرقابة المالية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة، مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي.

الرتبة	الرقم	الأسلوب	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة التطبيق
1	4	تقييم أداء الأقسام بإستخدام المقاييس المالية	4.10	1.085	كبيرة
2	2	الموازنات في ضبط التكاليف	3.68	1.157	كبيرة
3	6	طريقة معدل العائد المحاسبي	3.12	1.277	متوسطة
4	3	الموازنات المرنة	3.05	1.281	متوسطة
5	5	طريقة فترة الإسترداد	3.02	1.282	متوسطة
6	1	معدلات التحميل على مستوى الفندق ككل	2.60	1.092	متوسطة
		الإتجاه العام للمستوى الأول	3.26	0.228	متوسطة

يظهر من الجدول (5-2) بأن نسبة التطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تحديد التكلفة والرقابة المالية بلغ درجة متوسطة، حيث بلغ الوسط الحسابي لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية ضمن المستوى الأول (3.26)، وأشارت النتائج إلى أن هناك أسلوبين تطبقهما إدارة الفندق بشكل كبير هما تقييم أداء الأقسام بإستخدام المقاييس المالية، والموازنات في ضبط التكاليف، حيث بلغ الوسط الحسابي لهما (4.10) و(3.68) على التوالي. أما الطرائق المتبقية فقد كان إستخدامها متوسطا، وكان الوسط الحسابي لإستخدام طريقة معدل العائد المحاسبي، والموازنات المرنة، وطريقة فترة الإسترداد

متقاربا حيث بلغ (3.12) و(3.05) و(3.02) على التوالي، بينما إحتل إستخدام معدلات التحميل على مستوى الفندق ككل أدنى متوسط حسابي ضمن هذه المجموعة من الأساليب وبوسط حسابي (2.6).

5-1-2-2 أساليب المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة الإدارية:

يبين الجدول رقم (5-3) المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تحديد التكلفة والرقابة المالية من قبل الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي.

جدول رقم (5-3): أساليب المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة، مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي.

الرتبة	الرقم	الأسلوب	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة التطبيق
1	17	تقييم الأداء بإستخدام مقاييس غير مالية، متعلقة بالجانب التشغيلي	4.32	1.000	كبيرة جدا
2	14	الموازنات في عمليات التخطيط	3.98	1.066	كبيرة
3	18	تحليل ربحية الخدمات	3.58	1.169	كبيرة
4	9	طريقة معدل العائد الداخلي	3.43	1.280	كبيرة
5	19	بناء التوقعات طويلة المدى	3.42	1.197	كبيرة
6	8	طريقة صافي القيمة الحالية	3.38	1.303	متوسطة
7	10	الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة	3.25	1.361	متوسطة
8	16	الموازنات طويلة الأمد	3.07	1.339	متوسطة
9	7	تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح	2.72	1.415	متوسطة
10	11	أساليب تحليل الإنحدار لفصل التكاليف المختلطة	2.57	1.511	قليلة
11	12	معدلات التحميل على مستوى الأقسام	1.63	0.920	قليلة جدا
12	13	إستخدام منحنيات التعلم	1.42	0.952	قليلة جدا
13	15	تحليل الحساسية في بناء الموازنات	1.40	0.960	قليلة جدا
		الإتجاه العام للمستوى الثاني	2.93	0.194	متوسط

يظهر من الجدول (5-3) بأن نسبة التطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في التخطيط والرقابة الإدارية بلغ درجة متوسطة، حيث بلغ الوسط الحسابي لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية ضمن المستوى الثاني (2.93)، كما أشارت النتائج إلى أن إدارة الفنادق المصنفة خمسة نجوم تستخدم وبشكل كبير جدا أسلوب تقييم الأداء بإستخدام المقاييس غير المالية والمتعلقة بالجانب التشغيلي، فقد بلغ الوسط الحسابي لتطبيق هذا الأسلوب (4.32)، أما بالنسبة لتطبيق الموازنات في عمليات التخطيط، وتحليل ربحية الخدمات، وطريقة معدل العائد الداخلي، وبناء التوقعات طويلة المدى فقد كان متوسطا، وقد بلغ الوسط الحسابي لهذه الأساليب (3.98) و(3.58) و(3.43) و(3.42) على التوالي، أما إستخدام طريقة صافي القيمة الحالية، والفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، والموازنات طويلة الأمد، وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح فقد كان متوسطا، وقد بلغ الوسط الحسابي لهذه الأساليب (3.38) و(3.25) و(3.07) و(2.72)، بينما كان تطبيق أساليب تحليل الإنحدارفي فصل التكاليف المختلطة لشقيها الثابت والمتغير قليلا، حيث بلغ الوسط الحسابي له (1.511)، أما بالنسبة لتطبيق معدلات التحميل على مستوى الأقسام ومنحنيات التعلم و تحليل الحساسية في بناء الموازنات فقد كان قليلا جدا، وقد بلغ الوسط الحسابي لتطبيق هذه الأساليب (1.63) و(1.42) و(1.4).

5-1-2-3 أساليب المحاسبة الإدارية في تخفيض الفاقد من موارد الشركة:

يبين الجدول رقم (5-4) المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تخفيض الفاقد من موارد الشركة من قبل الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي.

جدول رقم (5–4): أساليب المحاسبة الإدارية في تخفيض الفاقد من موارد الشركة في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة، مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي.

الرتبة	الرقم	الأسلوب	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة التطبيق
1	24	قياس أداء الأقسام بإستخدام مقاييس غير مالية تتعلق بالإستخدام الأمثل لقدرات العاملين	2.02	1.255	قليلة
2	26	تحليل الحساسية في تقييم المشاريع الإستثمارية	1.93	1.205	قليلة
3	22	تكلفة جودة الخدمات	1.80	1.246	قليلة
4	25	إستخدام أنظمة المحاكاة الحاسوبية في تقييم المخاطر المرتبطة بالمشاريع الإستثمارية	1.70	1.109	قليلة جدا
5	20	نظام التكاليف المبني على الأنشطة	1.57	1.015	قليلة جدا
6	23	الموازنات الصفرية	1.50	1.000	قليلة جدا
7	21	الموازنات المبنية على الأنشطة	1.47	0.965	قليلة جدا
		الإتجاه العام للمستوى الثالث	1.71	0.599	قليلة جدا

يظهر من الجدول (5–4) بأن نسبة التطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تخفيض الفاقد من موارد الشركة بلغت درجة قليلة جدا، حيث بلغ الوسط الحسابي لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية ضمن المستوى الثالث (1.71)، كما أشارت النتائج إلى أن إدارة الفنادق المصنفة خمسة نجوم تستخدم وبشكل قليل كل من قياس أداء الأقسام بإستخدام مقاييس غير مالية تتعلق بالإستخدام الأمثل لقدرات العاملين، وتحليل الحساسية في تقييم المشاريع الإستثمارية، وتكلفة جودة الخدمات، حيث بلغ الوسط الحسابي لتلك الأساليب (2.02) و(1.93) و(1.80) على التوالي، بينما كان تطبيق أنظمة المحاكاة الحاسوبية في تقييم المخاطر المرتبطة بالمشاريع الإستثمارية ونظام التكاليف المبني على الأنشطة والموازنات الصفرية والموازنات المبنية على الأنشطة قليلا جدا، حيث بلغ الوسط الحسابي (1.70) و(1.57) و(1.50) و(1.47) على التوالي.

4-2-1-5 أساليب المحاسبة الإدارية في تعظيم القيمة من خلال الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة:

يبين الجدول رقم (5-5) المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تعظيم القيمة من خلال الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة من قبل الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي.

جدول رقم (5-5): أساليب المحاسبة الإدارية في تعظيم القيمة من خلال الإستخدام الأمثل للموارد في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة، مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي.

الرتبة	الرقم	الأسلوب	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة التطبيق
1	43	قياس أداء الأقسام بإستخدام مقاييس غير مالية متعلقة برضا العملاء	3.90	1.175	كبيرة
2	48	تحليل الموقع التنافسي	3.50	1.672	كبيرة
3	45	تحليل ربحية العملاء	3.28	1.403	متوسطة
4	50	التنسيق بين سلاسل القيم	2.58	1.608	قليلة
5	37-34	القياس المقارن للأداء	2.52	1.081	قليلة
6	49	أسلوب سلسلة القيمة	2.48	1.546	قليلة
7	46	تقييم الإستثمارات الرأسمالية من النواحي غير المالية	2.32	1.455	قليلة
8	47	إستخدام تكلفة رأس المال ضمن تقييمات خصم التدفقات النقدية	2.15	1.351	قليلة
9	33-27	أسلوب تحليل الصناعة	2.08	0.951	قليلة
10	42	أسلوب التكلفة المستهدفة	2.00	1.276	قليلة
11	51	تحليل نقاط القوة والضعف لدى المنافسين	1.88	1.236	قليلة
12	41-38	دورة حياة المنتج	1.80	1.086	قليلة
13	44	إستخدام طريقة القيمة الإقتصادية المضافة (الدخل المتبقي)	1.63	1.041	قليلة جدا
		الإتجاه العام للمستوى الرابع	2.30	0.372	قليلة

يظهر من الجدول (5-5) بأن نسبة التطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تعظيم القيمة من خلال الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة بلغت درجة قليلة، حيث بلغ الوسط الحسابي لتطبيق أساليب المستوى الرابع (2.30)، كما أشارت النتائج إلى أن إدارة الفنادق المصنفة خمسة نجوم تستخدم وبشكل كبير أسلوبي قياس أداء الأقسام بإستخدام مقاييس غير المالية والمتعلقة برضا العملاء، وتحليل الموقع التنافسي، وقد بلغ الوسط الحسابي لتطبيق هذين الأسلوبين (3.90) و(3.5) على التوالي، بينما كان إستخدام تحليل ربحية العملاء متوسطا، حينما حقق وسط حسابيا مقداره (3.28)، وكان الإستخدام قليلا لأساليب التنسيق بين سلاسل القيم، والقياس المقارن للأداء، وسلسلة القيمة، وتقييم الإستثمارات الرأسمالية من النواحي غير المالية، وإستخدام تكلفة رأس المال ضمن تقييمات خصم التدفقات النقدية، وتحليل الصناعة، والتكلفة المستهدفة، وتحليل نقاط القوة والضعف لدى المنافسين، ودورة حياة المنتج، حيث تراوح الوسط الحسابي لتطبيق هذه الأساليب ما بين (1.80) و(2.50)، وجاء في المرتبة الأخيرة من ناحية التطبيق طريقة القيمة الإقتصادية المضافة، وبلغ الوسط الحسابي لها (1.63) وبدرجة تطبيق قليلة جدا.

5-1-3 خصائص الفنادق:

5-1-3 -1 الخصائص التنظيمية للفنادق:

يبين الجدول رقم (5-6) المتوسطات الحسابية لخصائص الفنادق التنظيمية.

جدول رقم (5−6): المتوسطات الحسابية للخصائص التنظيمية للفندق.

الرتبة	الرقم	الخصيصة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة التطبيق
1	56	تقديم الخدمات والمنتجات لجزء معين من السوق	4.18	1.017	كبيرة
2	52	الوعي بأهية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية	3.90	1.157	كبيرة
3	53	تطبيق اللامركزية الإدارية	2.77	1.382	متوسطة
4	54	تطبيق إستراتيجية التمايز	2.65	1.400	متوسطة
5	55	تطبيق إستراتيجية خفض التكلفة	1.67	1.115	قليلة
		الإتجاه العام	3.03	0.340	

يظهر من الجدول (5−6) أن الوسط الحسابي لمجموعة الخصائص التنظيمية السابقة بلغ (3.03)، وأشارت النتائج إلى أن تقديم الفندق لخدماته ومنتجاته لجزء معين من السوق جاء في المرتبة الأولى وبوسط حسابي (4.18) أي أن هناك درجة تطبيق كبيرة لهذه الخصيصة، بينما أشارت النتائج إلى وجود وعي كبير من الإدارة بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، حيث بلغ الوسط الحسابي للوعي الإداري (3.90) على الرغم من أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية لم يكن بالمستوى الكبير مما يدل على وجود محددات تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارة من قبل المعنيين بذلك، كما دلت النتائج إلى أن الفندق يطبق اللامركزية الإدارية بشكل متوسط وبوسط حسابي (2.77)، أما بالنسبة للإستراتيجيات التنافسية المطبقة فقد أكدت النتائج أن الفندق يطبق إستراتيجية التمايز بدرجة متوسطة وبوسط حسابي بلغ (2.65)، أما بالنسبة لإستراتيجية خفض التكلفة فإن الفندق يعتمد على هذا الأسلوب بدرجة قليلة وبوسط حسابي بلغ (1.115).

ويظهر الجدول (5-7) المتوسطات الحسابية للإسترتيجية التنافسية المتبعة.

جدول (5-7): المتوسطات الحسابية للإسترتيجية التنافسية المتبعة.

الرتبة	الرقم	الخصيصة	الوسط الحسابي	درجة التطبيق
1	54+56	تطبيق إستراتيجية التمايز مع التركيز	3.42	كبيرة
2	55+56	تطبيق إستراتيجية التركيز على خفض التكلفة	2.93	متوسطة

ونجد من الجدول (5-7) أن الفنادق تطبق وبشكل كبير إستراتيجية التمايز مع التركيز، حيث بلغ الوسط الحسابي (3.42)، بينما كان تطبيق إستراتيجية التركيز على خفض التكلفة متوسطا، حيث بلغ الوسط الحسابي (2.93). وهذا يؤكد أن إستراتيجية التنافس المتبعة من الفنادق خمسة نجوم في المملكة هي إستراتيجية التمايز مع التركيز.

5-1-3-2 خصائص البيئة الخارجية للفندق:

يبين الجدول رقم (5-8) المتوسطات الحسابية لخصائص البيئة الخارجية للفندق.

جدول رقم (5-8): المتوسطات الحسابية لخصائص البيئة الخارجية للفندق.

الرتبة	الرقم	الخصيصة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة التطبيق
1	57+58	عدم التأكدية في البيئة المحيطة	3.56	1.250	كبيرة
2	59	قوة العملاء	3.3	1.293	متوسطة
		الإتجاه العام	3.43	0.431	

يظهر من الجدول (5−8) أن الوسط الحسابي لمجموعة خصائص البيئة الخارجية للفندق السابقة بلغ (3.43)، وأشارت النتائج إلى أن بيئة الفنادق المصنفة خمسة نجوم محاطة بظروف عدم تأكدية عالية في البيئة الخارجية المحيطة، حيث بلغ الوسط الحسابي لعدم التأكدية (3.65)، كما أشارت النتائج إلا أن عملاء الفندق يمتازوا بقوة تفاوضية متوسطة، حيث بلغ الوسط الحسابي لقوة عملاء الفنادق (3.3).

5−1−3−3 خصائص الفندق التشغيلية للفندق:

يبين الجدول رقم (5−9) المتوسطات الحسابية لخصائص الفندق التشغيلية.

جدول رقم (5−9): المتوسطات الحسابية للخصائص التشغيلية للفندق.

الرتبة	الرقم	الخصيصة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة التطبيق
1	61+60	كفاءة نظام محاسبة التكاليف	3.40	0.669	كبيرة
2	62−64	تطبيق إدارة الجودة الشاملة	2.76	0.451	متوسطة
		الإتجاه العام	3.02	0.404	

يظهر من الجدول (5−9) أن الوسط الحسابي لمجموعة الخصائص التشغيلية للفندق السابقة بلغ (3.02)، وأظهرت النتائج أن الفندق يمتاز بنظام محاسبة تكاليف بدرجة كبيرة من الكفاءة وبوسط حسابي يبلغ (3.40)، كما أظهرت النتائج إلى أن هناك تطبيق متوسط لمعيار إدارة الجودة الشاملة والذي يبلغ وسطه الحسابي (2.76).

2-5 إختبار الفرضيات:

1-2-5 إختبار الفرضية الرئيسة الأولى:

H1: يوجد لدى إدارات الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن درجة وعي منخفضة بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

يبين الجدول رقم (5-10) المتوسطات الحسابية لدرجة وعي إدارات الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

جدول رقم (5-10): المتوسطات الحسابية لدرجة الوعي بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة التطبيق
الوعي بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية	3.90	1.157	كبيرة

يظهر من الجدول (5-10) أن درجة وعي إدارات الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية كبيرة، حيث بلغ الوسط الحسابي لمتغير الوعي ما قيمته (3.90)، لذا فإنه بالإمكان رفض الفرضية **H1** والتي تنص على أن درجة وعي إدارات الفنادق بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية قليلة.

5-2-2 إختبار الفرضية الرئيسة الثانية:

H2: تطبق الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن أساليب المحاسبة الإدارية بدرجة قليلة.

سيتم أولا تحديد مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة الأردنية إستنادا للنموذج الذي وضع من قبل (إتحاد المحاسبين الدوليين IFAC) عام 1998، حيث تم تقسيم مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية للمستويات التالية:

1. مستوى تحديد التكلفة والرقابة المالية.
2. مستوى التخطيط والرقابة الإدارية.
3. مستوى تخفيض الفاقد من موارد الشركة.
4. مستوى إدارة موارد الشركة لخلق القيمة الإضافية.

ويعتبر المستوى الأول هو المستوى الأدنى في عملية التطبيق، وعند الإنتقال للمستويات الأعلى فهذا يعني أن مستوى التطبيق قد إزداد. حيث أن كل مستوى من المستويات يحتوي على الأساليب المطبقة في المستوى الأدنى منه بالإضافة للأساليب التي تخصه. وبهذا التقسيم سيتم معرفة مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة.

وسيتم تحديد المستوى الذي يندرج تحته مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم عن طريق تحديد المتوسطات الحسابية لكل مستوى من المستويات، ومن ثم سيتم تحديد أي المستويات الذي يحمل أكبر متوسط حسابي، ويكون هذا المستوى هو المستوى الذي تطبق عنده الفنادق أساليب المحاسبة الإدارية.

ويبين الجدول رقم (5-11) المتوسطات الحسابية لإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في جميع المستويات من قبل الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة.

جدول رقم (5−11): مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في جميع المستويات في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة.

المستوى	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة التطبيق
تحديد التكلفة والرقابة المالية	3.26	0.228	متوسطة
التخطيط والرقابة الإدارية	2.93	0.194	متوسطة
تخفيض الفاقد من موارد الشركة	1.71	0.599	قليلة جدا
خلق القيمة الإضافية	2.30	0.372	قليلة
تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مختلف المستويات	2.5	0.221	قليلة

ويظهر من الجدول (5−11) أن الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن ما تزال ضمن المستوى الأول من مستويات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وبدرجة تطبيق متوسطة للأساليب التي تندرج ضمن هذا المستوى، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا المستوى ما قيمته (3.26).

كما يظهر من الجدول (5−11) أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مختلف المستويات في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة قليل، حيث بلغ الوسط الحسابي للتطبيق (2.5). لذا فإنه بالإمكان قبول الفرضية الرئيسة الثانية **H2** والتي تنص على أن الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن تطبق أساليب المحاسبة الإدارية بدرجة قليلة.

إختبار الفرضيات الرئيسة الثالثة والرابعة والخامسة:

سوف يتم إستخدام إختبار تحليل الإنحدار المتعدد (Multiple Regression) لإختبار الفرضيات الرئيسة الثالثة والرابعة والخامسة والسادسة، أي أنه سيستخدم للكشف عن أثر خصائص الفندق التنظيمية والتشغيلية والبيئة الخارجية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، كما سنختبر أيضا

عن وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمتغيرات الضابطة (عدد العاملين في الفندق حاليا، والمدينة التي يعمل بها الفندق، ونسب الإشغال) على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن.

يبين الجدول رقم (5-12) نتائج تحليل الإنحدار المتعدد، حيث تم إدراج المتغيرات التي لها أثر ذو دلالة إحصائية على مستويات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

جدول رقم (5-12): نتائج تحليل الإنحدار المتعدد للكشف عن أثر خصائص الشركة على مستويات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن.

المتغيرات المستقلة	المتغيرات التابعة									
	تحديد التكلفة والرقابة المالية		التخطيط والرقابة الإدارية		تخفيض الفاقد من موارد الشركة		خلق القيمة الإضافية		التطبيق في جميع المستويات	
	β	Sig	β	Sig	β	Sig	β	Sig	β	Sig
الخصائص التشغيلية	0.168	0.05	0.179	0.01	0.466	0.05	0.232	0.05	0.179	0.05
البيئة الخارجية					0.446	0.05				
إستراتيجيات التنافس					0.155	0.05	0.103	0.01	0.059	0.05
الوعي بأهمية التطبيق			0.041	0.01						
عدد الموظفين	0.183	0.05	0.260	0.05	0.355	0.05	0.288	0.01	0.135	0.01
نسب الإشغال	0.194	0.05								
المدينة التي يعمل بها	0.139	0.01								
F	0.001		0.000		0.008		0.001		0.002	
Adj-R^2	0.24		0.31		0.17		0.22		0.197	
VIF	1.127-1.401		1.051-1.286		1.023-2.216		1.273-1.637		1.02-1.33	

5-2-3 إختبار الفرضية الرئيسة الثالثة:

H3: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (5%) للخصائص التنظيمية للفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

وسيتم تقسيم هذه الفرضية لثلاث فرضيات فرعية:

5-2-3-1 إختبار الفرضية الفرعية الأولى:

H3a: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (5%) لوعي إدارات الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

يظهر من الجدول (5-12) عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لوعي الإدارات بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية. وبناء على ذلك فإنه بالإمكان رفض الفرضية الفرعية **H3a**.

كما يظهر الجدول (5-12) وجود أثر ذو دلالة إحصائية للوعي بأهمية التطبيق على أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في التخطيط والرقابة الإدارية حيث بلغت قيمة (β) (β=0.041) وهي قيمة موجبة، وقد بلغ مستوى الدلالة (Sig) (Sig=0.05) وهي قيمة مساوية لمستوى الدلالة (0.05). ويمكن تفسير هذا الأثر بأن زيادة الوعي بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية سيشكل دافعا للإدارة للبحث عن أهم أساليب المحاسبة الإدارية والتي من شأنها زيادة كفاءة وفعالية أداء المهام الإدارية والتشغيلية في الفندق.

5-2-3-2 إختبار الفرضية الفرعية الثانية:

H3b: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (5%) لتطبيق اللامركزية الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

يظهر من الجدول(5-12) إنعدام أثر اللامركزية الإدارية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية. وبناء على ذلك فإنه بالإمكان رفض الفرضية الفرعية ***H3b***.

5-2-3-3 إختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

H3c: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (5%) لإستراتيجيات التنافس المتبعة من قبل الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

يظهر الجدول (5-12) وجود أثر ذو دلالة إحصائية لإستراتيجيات التنافس المتبعة من قبل الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية. حيث بلغت قيمة (β) (β=0.059) وهي قيمة موجبة، وقد بلغ مستوى الدلالة (Sig) (Sig=0.01) وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة (0.05) وبالتالي تعتبر هذه القيمة دالة إحصائيا. وبناء على ذلك فإنه بالإمكان قبول الفرضية الفرعية **H3c**. ويمكن تفسير هذا الأثر بأن الفنادق التي تطبق إستراتيجيات التنافس سواء أكانت التمايز أو خفض التكلفة، فإنها بحاجة لمجموعة الأدوات والأساليب التي تمكنها من تطبيق مثل هذه الإستراتيجيات، وربما تجد هذه الفنادق الحل في تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

5-2-4 إختبار الفرضية الرئيسة الرابعة:

H4: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (5%) لخصائص البيئة الخارجية للفنادق المصــنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

يظهر من الجدول (5-12) عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص البيئة الخارجية للفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية. وبناء على ذلك فإنه بالإمكان رفض الفرضية الرئيسة **H4**.

كما يبين الجدول (5-12) وجود أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص البيئة الخارجية للفنادق على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تخفيض الفاقد من موارد الشركة، حيث بلغت قيمة (β) (β=0.446) وهي قيمة موجبة، وقد بلغ مستوى الدلالة (Sig) (Sig=0.05) وهي قيمة مساوية لمستوى الدلالة (0.05). ويمكن تفسير ذلك الأثر بسبب تأثر جميع المنظمات بجميع أشكال العوامل الخارجية المحيطة سواء من عملاء أو منافسين، لذا فإن على إدارة المنظمات أخذ كافة التدابير ومنها التدابير لإدارية عبر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية لمواجهة أي تغيرات قد تطرأ على عناصر البيئة الخارجية والتي قد تؤثر على مختلف أنشطة الشركة.

5-2-5 إختبار الفرضية الرئيسة الخامسة:

H5: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (5%) للخصائص التشغيلية للفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

يظهر من الجدول (5-12) وجود أثر ذو دلالة إحصائية للخصائص التشغيلية للفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، حيث بلغت قيمة (β) (β=0.179) وهي قيمة موجبة، وقد بلغ مستوى الدلالة (Sig) (Sig=0.05) وهي قيمة مساوية لمستوى الدلالة

(0.05) وبالتالي تعتبر هذه القيمة دالة إحصائيا. وبناء على ذلك فإنه بالإمكان قبول الفرضية الرئيسة H5. ومن الممكن تفسير هذا الأثر كون البيئة التشغيلية تنقسم إلى متغيرين هما (كفاءة نظام محاسبة التكاليف) و(تطبيق إدارة الجودة الشاملة)، ولا بد أن يكون لكفاءة نظام محاسبة التكاليف الأثر الكبير في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية نظرا لقدرته على تزويد المديرين بالمعلومات اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة وصنع القرار، كما أن تطبيق إدارة الجودة الشاملة يتطلب تنفيذ المهام بالجودة والسرعة العالية عن طريق بذل الجهود التنظيمية والإدارية، وهو الأمر الذي يتيحه لنا تطبيق مختلف أساليب المحاسبة الإدارية في مختلف المستويات.

5-2-6 إختبار الفرضية الرئيسة السادسة:

H6: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (5%) للمتغيرات الديمغرافية (الضابطة) للفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

سوف يتم تقسيم المتغيرات الضابطة إلى ثلاثة متغيرات هي عدد العاملين في الفندق حاليا، ونسب الإشغال السنوية، وموقع الفندق، حيث يظهر من الجدول (5-12) ما يلي:

1. وجود أثر ذو دلالة إحصائية لعدد العاملين في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية. حيث بلغت قيمة (β) (β=0.135) وهي قيمة موجبة، وقد بلغ مستوى الدلالة (Sig) (Sig=0.05) وهي قيمة مساوية لمستوى الدلالة (0.05) وبالتالي تعتبر هذه القيمة دالة إحصائيا. ويمكن تفسير هذا الأثر الذي يحدثه عدد العاملين في المنظمة، بأن المنظمات ذات الحجم الكبير تحتاج إلى المزيد من التقنيات والأساليب الإدارية الحديثة والتي تمكنها من فرض المزيد الرقابة والتحكم بعدد العاملين لديها.

2. عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لموقع الفندق على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية. لكن يلاحظ بأن موقع الفندق له أثرا على أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تحديد التكلفة والرقابة المالية، حيث بلغت قيمة (β) (β=0.139) وهي قيمة موجبة، وقد بلغ مستوى الدلالة (Sig) (Sig=0.05) وهي قيمة مساوية لمستوى الدلالة (0.05). ونجد أن أثر المدينة التي يعمل بها الفندق موجود فقط على أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تحديد التكلفة والرقابة المالية، وربما يعزى ذلك لوقوع بعض الفنادق في مناطق تجارية، مثل العقبة، وأخرى في مناطق ذات كلف مرتفعة، مثل عمان، فيكون هناك إتجاه لتطبيق مثل هذه الأساليب في المناطق التي تعاني من إرتفاع في الأسعار لإدارة كلف الإنتاج وزيادة الرقابة عليها.

3. عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لنسب الإشغال السنوية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية. لكن يلاحظ لوجود أثر ذو دلالة إحصائية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تحديد التكلفة والرقابة المالية، حيث بلغت قيمة (β) (β=0.194) وهي قيمة موجبة، وقد بلغ مستوى الدلالة (Sig) (Sig=0.01) وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة (0.05) وبالتالي تعتبر هذه القيمة دالة إحصائيا. وربما يعزى هذا الأثر إلى أن الفنادق التي تواجه مستويات مرتفعة من الإشغال تسعى دائما إلى تقديم خدماتها للعملاء بقدر كبير من السرعة والكفاءة، الأمر الذي يتطلب من الإدارة الإستعانة بأحدث الأساليب الإدارية والمحاسبية.

وبناء على ما سبق فإنه بالإمكان قبول الفرضية الرئيسة السادسة **H6** بإستثناء موقع الفندق ونسب الإشغال السنوية، حيث لا يوجد لهذين المتغيرين أثر ذو دلالة إحصائية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن.

الفصل السادس: النتائج والإستنتاجات والتوصيات:

1-6 النتائج

2-6 الإستنتاجات

3-6 التوصيات

الفصل السادس: النتائج والإستنتاجات والتوصيات

6-1 تمهيد:

يناقش الباحث في هذا الفصل النتائج والإستنتاجات والتوصيات التي خلص إليها بعد أن قام بتحليل البيانات، وإختبار الفرضيات التي تم وضعها في بداية هذه الدراسة.

6-2 النتائج:

خرج الباحث نتيجة تحليل البيانات وإختبار الفرضيات بالنتائج التالية:

1. هناك درجة وعي عالية لدى إدارات الفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم في الأردن بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.
2. تستخدم الفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم أساليب المحاسبة الإدارية بدرجة قليلة.
3. تستخدم الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن أساليب المحاسبة الإدارية الخاصة بتحديد التكاليف والتخطيط والرقابة بدرجة متوسطة.
4. هناك استخدام قليل لأساليب المحاسبة الإدارية الخاصة بوقف الهدر و خلق القيمة من قبل الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن
5. المتغيرات التي تؤثر على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم في الأردن هي خصائص الفندق التشغيلية، وإستراتيجية التنافس، وعدد العاملين.

6-3 الإستنتاجات:

بعد تحليل البيانات التي تم الحصول عليها وإستخلاص النتائج، خرج الباحث بعدد من الإستنتاجات أهمها:

1. هناك عدد كبير من أساليب المحاسبة الإدارية غير مطبقة بشكل ملائم من الفنادق المصنفة خمسة نجوم في المملكة.
2. هناك درجة وعي عالية من الإدارات بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية إلا أن هذا الأمر لم يشكل أي حافز لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وربما يعزى هذا الأمر لعدم وجود الرغبة في التغيير أو ربما يعزى لقلة الموارد المالية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

6-4 التوصيات:

بناء على نتائج الدراسة فقد تم إقتراح التوصيات التالية:

1. سن التشريعات الخاصة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم.
2. ضرورة توفير إدارة الفنادق المصنفة خمسة نجوم للبرامج الحاسوبية التي تسهل تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.
3. إنشاء أقسام خاصة بالمحاسبة الإدارية في الفنادق المصنفة خمسة نجوم لضمان أن يتم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مختلف المجالات.

4. العمل على إجراء دراسات أخرى حول إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة وكذلك دراسة مدى تأثر تطبيق هذه الأساليب بمختلف الخصائص التي تمتاز بها الشركات المختلفة.

المصادر والمراجع:

أ. **المصادر العربية:**

- أبو زيد، كمال، وعطية مرعي. 2004م. **مباديء المحاسبة الإدارية الحديثة.** الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
- آل آدم، يوحنا، وصالح الرزق. 2006م. **المحاسبة الإدارية والسياسات المعاصرة.** دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- باسيلي، مكرم. 2007م. **المحاسبة الإدارية – الأصالة والمعاصرة.** الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، القاهرة.
- البواعنة، خالد "**إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة وإتخاذ القرارات في قطاع الصحافة الأردني**". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، اربد، الأردن، 2010.
- الجخلب، درويش "**دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي: دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب ABC**" رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
- جودة، عبدالحكيم، وعماد الشيخ، وسليمان السبوع "**مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية _ دراسة ميدانية**" مجلة الزرقاء للبحوث و الدراسات الإنسانية، الزرقاء، المجلد التاسع، العدد الثاني، 2009، ص23.
- جمعه، أحمد. 2011م. **المحاسبة الإدارية (التخطيط والرقابة وصنع القرار).** دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الحداد، عواطف. 2009م. **إدارة الجودة الشاملة.** الطبعة الأولى، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- حنفي، عبدالغفار. 2002. **الإدارة المالية مدخل إتخاذ قرارات.** الطبعة الأولى، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر.
- الدرادكة، مأمون. 2008م. **إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء.** الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الردايدة، ليث "**قياس مدى تطبيق إدارة الجودة في القطاع الصناعي الأردني**" ؤسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، إربد، الأردن، 2008م.
- رشيد، صالح، وإحسان جلاب. 2008م. **الإدارة الإستراتيجية مدخل متكامل.** الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الرفاعي، خالد "**مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المستشفيات الخاصة الأردنية**" رسالة ماجستيرغير منشورة ، جامعة اليرموك، إربد، الأردن، 2010.
- روبرت. أ. بتس، ديفيد لي. 2008م. **الإدارة الإستراتيجية (بناء الميزة التنافسية).** ترجمة عبدالحكيم الخزامي، الطبعة الأولى، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
- السالم، مؤيد. 2009م. **أساسيات الإدارة الإستراتيجية.** الطبعة الثانية، دائر وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- السجاعي، محمود. 2010م. **المحاسبة في المنشآت الفندقية (مالية – تكاليف).** الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر.
- سليم، أحمد. 2010م. **الإدارة الإستراتيجية والميزة التنافسية في المنظمات الحديثة.**الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، الإسكندية، مصر.

- الشرايري، نزار "**مدى إستخدام المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية في شركات قطاع الكهرباء الأردني**" رسالة ماجستيرغير منشورة ، جامعة اليرموك، إربد، الأردن، 2008.
- الشريعي، طارق. 2007م. **التسويق (التسويق السياحي – التسويق الفندقي)**. الطبعة الأولى، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
- الصميدعي، يوسف. 2004م. **إستراتيجيات التسويق – مدخل "كمي وتحليلي"**. الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الصيرفي، محمد. 2005م. **مباديئ التسويق – دراسة نظرية تطبيقية**. الطبعة الثانية، مؤسسة حورس الدولية، الإسكندرية، مصر.
- ظاهر، احمد. 2002م. **المحاسبة الإدارية**. دائر وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الظاهر، نعيم. 2009م. **الإدارة الإستراتيجية – المفهوم، الأهمية، والتحديات**. الطبعة الأولى عالم الكتاب الحديث، إربد، الأردن.
- الطائي، محمد. 2006م. **إدارة الفنادق والسياحة**. كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- عابورة، أشرف "**تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات ، حالة المستشفى الإسلامي في الأردن**" رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة اليرموك, إربد، الأردن، 2005.
- عباس، أنس. 2011م. **إدارة الأعمال وفق منظور معاصر**. الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- عبدالله، عامر، وزهير حدرب. 2010. **المحاسبة الإدارية.** الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن.
- عبد السميع، محمد، وأحمد طبية. 2009. **الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية.** الطبعة الأولى، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- عبوي، زيد. 2006م. **الإتجاهات الحديثة في المنظمات الإدارية.** الطبعة الأولى، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- عبوي، زيد. 2006م. **الإدارة الإستراتيجية.** الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن.
- العتيبي، ضرار، ونضال الحواري، وإبراهيم خريس. 2007م. **العملية الإدارية – مباديء وأصول وعلم وفن.** الطبعة الأولى دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- عثمان، مهدي "**أثر العوامل الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة على الميزة التنافسية لشركات الأدوية الأردنية، دراسة ميدانية من منظور المديرين**" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، إربد، الأردن، 2003م.
- العربيد، عصام. 2003م. **المحاسبة الإدارية.** الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- العزام، محمد "**إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات في الجامعات الخاصة الأردنية: دراسة ميدانية**" رسالة ماجستيرغير منشورة، جامعة اليرموك، إربد، الأردن، 2008.
- عطية، خليل. 2008م. **دراسات الجدوى الإقتصادية.** كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر.

- الغالبي، طاهر، ووائل إدريس. 2007م. **الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل.** الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- القباني، ثناء. 2010م. **إدارة التكلفة وتحليل الربحية.** الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- كجة تجي، صباح. 2008م. **إعداد دراسات الجدوى الإقتصادية لمشاريع التنمية.** كتاب منشور على الموقع الإلكتروني التالي: (sabahkachachi.googlepages.com).
- متولي، فاطمة. 2007م. **مراقبة الجودة.** جامعة حلوان، الإسكندرية، مصر.
- المغربي، عبد الفتاح. 2011م. الأصول العلمية لإدارة الأعمال. الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر.
- المرسي، جمال الدين، وأحمد اللحلح. 2010م. **الإدارة المالية – مدخل إتخاذ قرارات.** الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
- المنايصة، محمود "**تقييم النظم المحاسبية المطبقة في الجامعات الأردنية: دراسة تحليلية لواقع نظم المحاسبة الإدارية الحالية للجامعات الأردنية**" رسالة دكتوراة ، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن، 2004.
- نزال، رمزي "**مدى إستخدام نظم تكاليف محاسبية لتعزيز الأداء والربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، إربد، الأردن، 2005.
- همام، عادل، وخالد مقابلة "**العوامل المؤثرة في رضا العاملين في الفنادق الأردنية**" جامعة فيلادفيا، المؤيتمر العلمي الرابع، الريادة الأبداع: إستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، 2005.

- وزارة السياحة والآثار "**التقرير السنوي لهيئة تنشيط السياحة لعام 2011**" عمان، الأردن، 2011.
- موقع إلكتروني:

موقع وزارة السياحة والآثار على الرابط التالي http://www.mota.gov.jo

ب. المصادر الأجنبية:

- Atkinson, A and Kaplan, R and Matsumuta, E Young, S. 2007. **Management Accounting Information for Decision Making and Strategy Executives**. Person Education, New Jersey, USA, 6th Edition.
- Al Bento, And White, L "An Explanatory Study Of Strategic Performance Measurement Systems", *Advances in Management Accounting*, Volume 18, Pp 1-26, 2010.
- Al_Odeh, K. "The Extent of Using Advanced Managerial Accounting Techniques in Jordanian Industrial Companies: Implementation and Barriers", Unpublished Master Thesis, Yarmouk University, Jordan, 2008.
- Alleyne, P, and Marshall, D "An Explanatory Study of Management Accounting Practices in Manufacturing Companies in Barbados", *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 2, Issue 9, Pp 49-59, 2011.
- Barfield, J and Raiborn, C and Kinney, M. 2001. **Cost Accounting Traditions and Innovations**, South-Western Educational Publishing, Tennessee, USA, 4th Edition.
- Basic, M and Veledar, B "Evolution of Management Accounting: A Research Note in Bosnia and Herzegovina", *Technics Technology Education Management*, Volume 6, Issue 4, Pp 985-997, 2011.

- Blocher, E and Stout, D and Cokins, G. 2010. **Cost Accounting A strategic Emphasis**. McGraw-hill Inc, New York, USA, 5th Edition.
- Bragg, S. 2007. **Management Accounting Best Practices**. John Wily & Sons Inc, 1st Edition.
- Bragg, S. 2010. **Accounting Best Practices.** John Wily & Sons Inc, 1st Edition.
- Brown, D. 2007. **Customer Profitability Analysis**. Download from: http://profitanalytics.co.uk/.
- Brown, S and Blackmon, K and Cousins, P and Maylor, H. 2001. **Operations Management (Policy, Practice and performance Improvement)**. Butterworth-Heinemann, Oxford, 1st Edition.
- Chow, C and Van Der Stede, W "The Use and Usefulness of Nonfinancial Performance Measures", *CIMA Management Accounting Quarterly*, Volume 7, Issue 3, Pp 1-8, 2006.
- Coombs, H and Hobbs, D and Jenkins, E. 2005. **Management Accounting, Principles and Applications**, SAGE Publications Ltd, London, 1st Edition.
- David, F. 2011. **Strategic Management Concept and Cases**. Pearson Education Inc, New Jersey, 13th Edition.
- Drury, C. 2006. **Cost and Management Accounting**. Thomson Learning, London, United Kingdom.
- Evans, M. **Course 3: Capital Budgeting Analysis.** Download From: http://exnfm.com/training.
- Fildes, R and Markidakis, S. 1993. **The Impact of Accuracy: Studies on Time Series Analysis and Forecasting**. INSEAD, Fontainebleau, France.
- Garrison, R and Noreen, E and Brewer, P. 2006. **Managerial Accounting**. McGraw-hill, Boston, USA, 8th Edition.

- Garrison. R. 1991. **Managerial Accounting, Concept for Planning, Control, Decesion Making.** IRWIN, Boston, 6th Edition.
- Hansen, D and Mowen, M and Guan, L.2009. **Cost management (Accounting and Control)**. Cengage Learning Academic Resource Center, Mason, USA, 6th Edition.
- Hedman, K. 2005. **Project Management Professional: Study Guide**. Wiley Publishing Inc, New Jersey, USA, 3rd Edition.
- Hermanson, R, and Edwards, J and Maher, M and Ivancevich, J. 2011. **Accounting Principle: Managerial Accounting**. Textbook Equity Inc, 1st Edition.
- Hill, C and Jones, G. 2009. **Essentials of Strategic Management**. South-Western, Cengage Learning, Mason, USA, 2nd Edition.
- Horngren, C and Datar, S and Rajan, M. 2012. **Cost Accounting A Managerial Emphasis**. Pearson Education Inc, New Jersey, USA, 14th Edition.
- Hovezakova, I "**The Project of Economic Value Added, Implementation Into the Management of the Company XY S.R.O in Order to Rise its Economic Performance**" Published Diploma Thesis, Tomas Bata University in Zlin, Czech Republic, 2010.
- Institute of Leadership and Management. 2003. **Budgeting for Better Performance**. Pergamon Flexible Learningk, Oxford, UK, 4th Edition.
- International Federation of Accountants (IFAC), 1998. **Management Accounting Concept**
- Ittner, C and Larker, D. "Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-Based Management Perspective", *Journal of Accounting and Economics*, Volume 32, Pp 349-410, 2001.
- Jradat, M, Jawabreh, O, Saleh, M, Abu-Eker, E "The Extent of Applying the Methods of Management Accounting in Planning , Controlling and

Pricing in Aqaba Hotels", *European Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, Vol. 36, Pp 123-132, 2011.

- Juran, J and Godfrey, A. 1999. **Juran's Quality Handbook**. McGraw-hill Inc, New York, USA, 5th Edition.
- Kallahan, K and Stetz, G and Brooks, L. 2007. **Project Management Accounting (Budgeting, Tracking, and Reporting Costs and Profitability)**. John Wily & Sons Inc, 1st Edition.
- Komninos, I. 2002. **Product Life cycle Management**. Urban and Regional Innovation Research Unit, Thessaloniki, Greece.
- Maher, M and Stickney, C and Weil, R. 2008. **Managerial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods and Uses**. Thomson south-Western, Mason, USA, 10th Edition.
- Mahfar, R and Omar, N. "The Current State of Management Accounting Practices in Selected Malaysian Companies: An Empirical Evidence", *International Business Management Conference*, Malaysia, 2004.
- Malik, N and Turan, M. 2013. **Management Accounting: Nature and Scope**. Download from: www.ddegjust.ac.in/studymaterial/
- Moutinho, N and Mouta, H "Project Appraisal: A reflection", *2nd International Conference on Construction and Project Management*, Singapore, Volume 15, Pp 251-257, 2011.
- Moutinho, N "Non-Financial Analysis in Project Appraisal: an Empirical Study", Published study, Faculty of Engineering, *University of Porto*, 2011.
- Perry, R and Ross, M and Technical Information Service "Competitor Analysis", *CIMA Topic Gateway Series No.21*, London, UK.
- Porter, M. 1985. **Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance**. The free Press, New York, USA.

- Pownall, I. 2012. **Effective Management Decision Making: An Introduction**. Download from: www.Bookboon.com.
- Rafetry, J. 2003. **Risk Analysis in Project Management**. Routledge, USA, 1st Edition.
- Rasmussen, N and Eichorn, C and Barak, c and Prince, T. 2003. **Process Improvement for Effective Budgeting and Financial Reporting**. John Wily & Sons Inc, 1st Edition.
- Sadler, P. 2003. **Strategic Management**. Kogane Page, London, UK, 2nd Edition.
- Schiffauerova, A and Thomson, V "Managing Cost of Quality: Insight into Industry Practice", *The TQM Magazine*, Volume 18, Issue 5, Pp 542-550, 2006.
- Shankar, V and Carpenter, G. 2012. **Handbook of Marketing Strategy**. Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham, UK.
- Shoommuangpak, P. "Effectiveness of Management Accounting Implementation, Decision Making Quality and Performance: An Empirical Study of Thai-Listed Firms", *International Journal of Business Strategy*, Vol.11, Issue 1, Pp 197-209, 2011.
- Steven, G "The Learning Curve. The Key to Future Management?", *CIMA Research Executive Summary Series*, Volume 6, Issue 12, 2010.
- The Association of Business Executives. 2012. **Managerial Accounting**, William House, London, UK, 1st Edition.
- The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). 2011. **Economic Value Added Versus Profit-Based Measure of Performance.** Download From: www.accaglopal.com.
- The Institute of Cost Accountants of India. 2012. **Cost and Management Accounting**. Repro India Limited, Kolkata, India, 1st Edition.

- The Institute of Cost and Works Accountants of India. 2011. **Management Accounting: Strategic Management**. Repro India Limited, Kolkata, India, 1st Edition.
- Vanderbeck, E. 2010. **Principles of Cost Accounting**. South-Western, Cengage Learning, Mason, USA, 15th Edition.
- Vukcevic, M "Cost of Quality Management", *International Journal of Quality Research*, Volume 4, Issue 4, Pp 297-303, 2008.
- Walker, J. 2009. **Fundamentals of Management Accountings.** Elsevier, New York, USA, 1st Edition.
- Walther, L and Skousen, N. 2009. **Budgeting and Decision Making**. Download From: www.Bookboon.com.
- Weetman, P. 2006. **Financial and Management Accounting an Introduction**. Pearson Education Inc, New Jersey, USA, 4th Edition.
- Weetman, P. 2006. **Management Accounting**. Pearson Education Inc, New Jersey, USA, 2nd Edition.
- Wild, J and Shaw, K. **Managerial Accounting.** McGraw-hill Inc, Irwin, 3rd Edition.
- Yashmin, F, and Hossan, A "Significance of Management Accounting Technique in Decision Making: An Empirical Study on Manufacturing Organization in Bangladesh", *World Journal of Social Science*, Vol. 1, Issue 1, Pp 148-164, 2011.
- Electronic Sites:

http://www.cimaglbal.com

http://www.wiki.answers.com

http://www.ifac.org/ar

http://www.cimaglobal.com

الملاحق

الملحق رقم (1): إستبانة الدراسة

الملحق رقم (2): قائمة أسماء محكمي الإستبانة



جامعة اليرموك
كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية
قسم المحاسبة

الأخ الفاضل تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " أثر خصائص الشركة على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية: دراسة ميدانية للفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم " وذلك إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة. وإننا إذ نعهد بكم الإهتمام لمؤازرة ومساندة البحوث العلمية التي تخدم تطور مجتمعنا، لذا نرجو منكم تعبئة الإستبانة بدقة وواقعية، علما بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة وإنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

إن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي بلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع الد راسة، وبالتالي مساعدة الباحث في تحقيق أهداف الدراسة، والخروج بالإقتراحات والتوصيات لوضع الحلول المناسبة، وسنقوم بتزويدكم بنتائج هذه الدراسة في المستقبل إذا ما رغبتم في ذلك.

شاكرا لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الإحترام.

الباحث: أحمد غازي الغرايبة

إشراف الأستاذ الدكتور: محمود حسن قاقيش

القسم الأول:

معلومات عامة

رجاء الإجابة عن الأسئلة التالية بوضع إشارة (x) في المربع المناسب:

أسم الفندق(إختياري)..............................

1. العمر:

☐ أقل من 25 سنة ☐ 25–35 سنة ☐ 36–46 سنة ☐ 47–57 سنة ☐ 58 سنة فأكثر

2. المؤهل الأكاديمي:

☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دبلوم عالي ☐ أخرى (رجاء ذكرها)................

3. التخصص العلمي:

☐ محاسبة ☐ علوم مالية ومصرفية ☐ إدارة أعمال

☐ أخرى (الرجاء ذكرها) ....

4. المسمى الوظيفي:

☐ مدير مالي ☐ نائب مدير مالي ☐ رئيس قسم محاسبة

☐ محاسب إداري ☐ محاسب ☐ أخرى (رجاء ذكرها)................

5. الشهادات المهنية الحاصل عليها:

☐ JCPA ☐ ACPA ☐ CPA ☐ CMA

☐ CFA ☐ أخرى (رجاء ذكرها)................................

6. عدد سنوات الخبرة في مجال العمل:

☐ أقل من 3 سنوات ☐ 3–6 سنوات ☐ 7–10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

7. هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية:

☐ نعم، بنسبة قليلة ☐ نعم بنسبة متوسطة ☐ نعم بنسبة كبيرة ☐ لا يوجد أي معرفة

ثانيا: معلومات عن الفندق:

1. **عدد العاملين في الفندق حاليا:**

☐ أقل من 100 عامل ☐ 100-500 ☐ 501-1000 ☐ أكثر من 1000

2. **موقع الشركة:**

☐ عمان ☐ البتراء ☐ العقبة ☐ البحر الميت

3. **تتراوح نسب الإشغال السنوية في فندقكم:**

☐ 5%-15% ☐ 16%-26% ☐ 27%-37% ☐ 38%-48%

☐ 49%-59% ☐ 60%-70% ☐ 70%-80% ☐ أكثر من 81%

القسم الثاني (أسئلة الإستبانة).

السؤال الأول: ما هي درجة موافقتكم على كل من الفقرات التالية فيما يتعلق بـــ (تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تحديد التكلفة والرقابة المالية)؟ (يرجى التكرم بوضع إشارة X بمربع الإجابة المناسبة)

رقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
1	تستخدم الإدارة معدل التحميل على مستوى الفندق ككل في تحميل الخدمات والمنتجات المقدمة بالتكاليف غير المباشرة.					
2	تستخدم الإدارة الموازنات كأداة لضبط التكاليف.					
3	تستخدم الإدارة الموازنات المرنة، آخذة بعين الإعتبار مستويات مختلفة من النشاط.					
4	تستخدم الإدارة المقاييس المالية في تقييم كفاءة وفعالية أداء الأقسام للمهام المختلفة.					
5	تستخدم الإدارة طريقة (فترة الإسترداد) للمفاضلة بين المشاريع الإستثمارية.					
6	تستخدم الإدارة طريقة (معدل العائد المحاسبي) للمفاضلة بين المشاريع الإستثمارية.					

السؤال الثاني: ما هي درجة موافقتكم على كل من الفقرات التالية فيما يتعلق بـــ (تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في التخطيط والرقابة الإدارية)؟ (يرجى التكرم بوضع إشارة X بمربع الإجابة المناسبة)

رقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
7	تستخدم الإدارة تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح لمعظم الخدمات والمنتجات المقدمة.					
8	تستخدم الإدارة طريقة صافي القيمة الحالية في المفاضلة بين المشاريع الإستثمارية.					
9	تستخدم الإدارة طريقة معدل العائد الداخلي في المفاضلة بين المشاريع الإستثمارية.					
10	تفصل الإدارة التكاليف الكلية إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة.					

رقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
11	تستخدم الإدارة أساليب (تحليل الإنحدار) لفصل التكاليف المختلطة لشقيها الثابت والمتغير.					
12	تستخدم الإدارة معدلات التحميل على مستوى الأقسام لتحميل الخدمات والمنتجات المقدمة بالتكاليف غير المباشرة.					
13	تستخدم الإدارة (منحنيات التعلم) لتحديد العلاقة ما بين الوقت اللازم لإتمام خدمة ما وعدد المرات التي أديت فيها تلك الخدمة.					
14	تستخدم الإدارة الموازنات في عمليات التخطيط.					
15	تستخدم الإدارة تحليل الحساسية في بناء الموازنات لتحديد أثر المتغيرات المتوقعة على مستويات الربحية و السيولة.					
16	تستخدم الإدارة الموازنات طويلة الأمد كمعيار للأداء المتوقع الوصول إليه.					
17	تقوم الإدارة بقياس أداء الأقسام بإستخدام المقاييس غير المالية والمتعلقة بالجوانب التشغيلية، مثل الوقت اللازم لأداء خدمة ما.					
18	تستخدم الإدارة (تحليل ربحية الخدمات) كأساس لإتخاذ القرارات المتعلقة بالإستمرار بتقديم تلك الخدمات أو التوقف عنها.					
19	تبني الإدارة توقعات طويلة المدى بدرجة كبيرة من الدقة والحذر.					

السؤال الثالث: ما هي درجة موافقتكم على كل من الفقرات التالية فيما يتعلق بـ (تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تخفيض الفاقد من موارد الفندق)؟ (يرجى التكرم بوضع إشارة X بمربع الإجابة المناسبة)

رقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
20	تستخدم الإدارة نظام (التكاليف المبني على الأنشطة) في تحميل الأنشطة والخدمات بالتكاليف غير المباشرة.					
21	تبني الإدارة (الموازنات المبنية على الأنشطة) بإشراك مختلف المستويات العاملة في الفندق.					
22	تقيس الإدارة تكلفة جودة الخدمات والمنتجات المقدمة.					
23	تستخدم الإدارة أسلوب الموازنات الصفرية والتي تعد على أساس تقديرات الفترة القادمة دون تقديرات وأرقام الموازنات السابقة.					

رقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
24	تقوم الإدارة بقياس أداء الأقسام بإستخدام مقاييس غير مالية متعلقة بالإستخدام الأمثل لقدرات العاملين في الفندق.					
25	تستخدم الإدارة (أنظمة المحاكاة الحاسوبية) في تقييم المخاطر المرتبطة بالمشاريع الإستثمارية المستقبلية.					
26	تستخدم الإدارة تحليل الحساسية في تقييم المشاريع الإستثمارية.					

السؤال الرابع: ما هي درجة موافقتكم على كل من الفقرات التالية فيما يتعلق بـ (تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تعظيم القيمة من خلال الإستخدام الأمثل للموارد)؟ (يرجى التكرم بوضع إشارة X بمربع الإجابة المناسبة)

رقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
الأسئلة(27-33): مدى إستخدام أسلوب (تحليل الصناعة):						
27	تجمع الإدارة المعلومات الكافية عن المنافسين الحاليين لها.					
28	تجمع الإدارة المعلومات الكافية عن المنافسين الجدد والمحتملين.					
29	تجمع الإدارة المعلومات الكافية عن الأسواق البديلة.					
30	تجمع الإدارة المعلومات الكافية عن قوة مساومة العملاء.					
31	تجمع الإدارة المعلومات الكافية عن قوة مساومة الموردين.					
32	تجمع الإدارة المعلومات الكافية عن أنظمة الدولة والقوانين المتعلقة بتنظيم عمل الفنادق.					
33	تجمع الإدارة المعلومات الكافية عن العوامل الثقافية والبيئية والإقتصادية في الأردن.					
الأسئلة(34-37): مدى تطبيق القياس المقارن للأداء						
34	تحدد الإدارة الأنشطة والخدمات ذات الأداء المنخفض.					
35	تجمع الإدارة المعلومات عن أفضل الممارسات في تأدية تلك الأنشطة والخدمات سواء من داخل أو خارج فندقكم.					
36	تضع الإدارة خطة شاملة لتطبيق الممارسات الأفضل بالتعاون مع المسؤولين عن الخدمة أو النشاط المراد تحسينه.					
37	تنفذ الإدارة الخطة المرسومة مع مراقبة التقدم المحرز.					

رقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
الأسئلة (38-41): مدى إستخدام أسلوب (دورة حياة المنتج):						
38	تتوقع الإدارة حالة المنافسة والنجاح التي ستشهدها المنتجات والخدمات التي ينوي الفندق تقديمها في الفترة القادمة.					
39	تجدول عمليات التحضير والإنتاج للخدمات والمنتجات المقدمة.					
40	تقيم الإدارة الحالة التافسية التي تمر بها الخدمات والمنتجات المقدمة.					
41	تتخذ الإدارة قراراتها بإيقاف أو تطوير أو الإستمرار بعرض الخدمات والمنتجات الحالية.					
الأسئلة (42-51): أساليب محاسبة إدارية أخرى في مجال تعظيم القيمة من خلال الإستخدام الأمثل للموارد						
42	تستخدم الإدارة أسلوب (التكلفة المستهدفة) في تسعير الخدمات والمنتجات المقدمة والمنوي تقديمها في المستقبل.					
43	تقوم الإدارة بقياس أداء الأقسام بإستخدام مقاييس غير مالية متعلقة برضا العملاء عن جودة المنتجات والخدمات المقدمة.					
44	تستخدم الإدارة طريقة القيمة الإقتصادية المضافة (طريقة الدخل المتبقي) في قياس كفاءة أداء الأقسام المختلفة.					
45	تستخدم الإدارة (تحليل ربحية العملاء) في تحديد العملاء اللذين يحققون الربحية التجارية للفندق.					
46	تستخدم الإدارة مقاييس غير مالية في تقييم الإستثمارات الرأسمالية، مثل أثر الإستثمار البيئي والإجتماعي.					
47	تستخدم الإدارة (تكلفة رأس المال) ضمن تقييمات (خصم التدفقات النقدية) للإستثمارات الرأسمالية.					
48	تعمل إدارة الفندق على تحليل موقعها التنافسي في السوق لتقييم فعالية خياراتها الإستراتيجية وتحسين موقعها التنافسي.					
49	تطبق الإدارة أسلوب (سلسلة القيمة) حيث تعمل على تقسيم أنشطتها لأنشطة أساسية وأخرى مساعدة بحيث يضيف كل نشاط من الأنشطة قيمة للمنتج أو الخدمة النهائية.					
50	تنسق الإدارة بين (سلسلة القيمة) لنشاطات الفندق الداخلية مع (سلسلة القيمة) لنشاطات الموردين وعملاء الفندق.					
51	تعمل الإدارة على تحليل نقاط القوة والضعف للمنافسين.					

السؤال الخامس: ما هي درجة موافقتكم على كل من الفقرات التالية فيما يتعلق بـ(الخصائص التنظيمية للفندق)؟

(ضع إشارة X في مربع الإجابة التي تراها مناسبة)

رقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
52	تعي الإدارة بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، عن طريق توفيرها للأنظمة الحاسوبية المساعدة، وبناء الهيكل الإداري المناسب لعملية التطبيق، وعقد الدورات التدريبية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.					
53	تطبق الإدارة أسلوب اللامركزية الإدارية، بمنحها مستويات العمل الدنيا الإستقلالية في إتخاذ القرارات المتعلقة بإنجاز العمل، وإشراكها للمرؤوسين في وضع الخطط وتحديد سياسات الفندق، وتفويضها للسلطات حسب الإختصاص، وحرصها على العمل بروح الفريق في إنجاز المهام، وتحديدها لمراكز المسئولية.					
54	يطبق الفندق إستراتيجية التمايز عن المنافسين بتقديمه الخدمات بمزايا مختلفة عن جميع المنافسين، وفرضه لإجراءات رقابية شديدة للتأكيد على جودة الخدمات المقدمة، وإستخدامه للتقنيات المتقدمة في خدمة العملاء، ومواكبته لآخر التغيرات العالمية في خدمات السياحة الفندقية.					
55	يطبق الفندق إستراتيجية خفض التكاليف عن طريق وضع تكاليف التسويق في حدها الأدنى، وإمتلاكه لقاعدة بيانات بأسعار المنافسين، وإنقاصه لمميزات الخدمات المقدمة لخفض تكاليفها، وقيامها بالرقابة الصارمة على النفقات المختلفة.					
56	يقدم الفندق خدماته لشريحة محددة من العملاء، أو لمنطقة جغرافية محددة.					

السؤال السادس: ما هي درجة موافقتكم على كل من الفقرات التالية فيما يتعلق بـــ(خصـــائص البيئـــة الخارجيـــة للفندق)؟ (ضع إشارة X في مربع الإجابة التي تراها مناسبة)

رقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
أولا: الأسئلة (57–58): تتعلق بمستوى عدم التأكدية في البيئة المحيطة						
57	تتأثر إستراتيجيات الفندق بشكل كبير بالعوامل الإقتصادية مثل التضخم، والإجتماعية مثل أنماط الإستهلاك، والثقافية مثل أنظمة التعليم، والتكنولوجية مثل سرعة التطورات التقنية، والمعرفية، والتدخلات الحكومية مثل متطلبات وزارة السياحة والآثار.					
58	تمتاز بيئة الفنادق خمسة نجوم بشدة التنافس مع المنافسين، وبسهولة دخول منافسين جدد، وبالقوة التفاوضية على الأسعار من قبل الموردين، وسرعة تغير أذواق الزبائن وميلهم للبحث عن خدمات جديدة، وبأن التنافس بالأسعار هو العلامة الفارقة.					
ثانيا: قوة العملاء						
59	يمتاز عملاء فندقكم بالقوة بمعنى أنهم شريحة صغيرة لكنهم يمتازوا بدرجة كبيرة من الحساسية للأسعار، والمعرفة بأسعار تكاليف الإنتاج لديكم، والمقدرة على المفاوضة على الأسعار وتخفيضها، والسهولة في معرفة الخدمات التي يقدمها المنافسون وبأية أسعار، والقدرة للتحول إلى فندق آخر يقدم نفس خدماتكم.					

السؤال السابع: ما هي درجة موافقتكم على كل من الفقرات التالية فيما يتعلق بـــ (الخصائص التشــغيلية للفنــدق)؟ (ضع إشارة X في مربع الإجابة التي تراها مناسبة)

رقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
الأسئلة(60–61) تقيس مدى إستخدام بيانات ومعلومات نظام محاسبة التكاليف في إتخاذ القرارت الإدارية						
60	يقدم نظام محاسبة التكاليف بيانات صحيحة وفي الوقت الملائــم تمكن الإدارة من قياس التكلفة الفعليــة للخــدمات والمنتجــات المقدمة، وإعداد الموازنات التقديرية، وتقيــيم وتســعير تكلفــة المخزون، وتقليل التكاليف لحدها الأدنى.					
61	يقدم نظام محاسبة التكاليف بيانات صحيحة وفي الوقت الملائم تمكن الإدارة من تسعير المنتجات والخدمات المقدمة، وتقييم الأسعار من فترة إلى أخرى، وإتخاذ قرارات حذف أو تقديم أو تغيير جودة خدمات الفندق.					
الأسئلة(62–64) تقيس تطبيق إدارة الجودة الشاملة						
62	تعتقد إدارة الفندق بأن الجودة تتحدد عن طريق تلبيــة حاجــات الزبائن، لذا تعمل على توفير قنوات إتصال مع الزبائن لمعرفــة ملاحظاتهم والإهتمام بها والإستجابة لها بسرعة، كمــا تحــافظ الإدارة على عملائها الحاليين عند الحصول على عملاء جدد.					
63	تطبق الإدارة العديد من الأنظمة والبرامج التي تهدف للتقليل من الهدر في عملياتها التشغيلية والإدارية، كما أنها تحفــز وتــدعم عمليات التحسين المستمر في جميع العمليات.					
64	تهتم الإدارة بإشراك جميع العــاملين بتحســين الجــودة والأداء والحرص على تنفيذ ذلك ضمن مجموعات عمــل تعمــل بــروح الفريق الواحد وتتمتع بالصلاحيات في تأدية مهامها.					

الملحق رقم (2)

قائمة محكمي أداة الدراسة

الرقم	الإسم	التخصص	مكان العمل
1	أ.د محمود قاقيش	المحاسبة	جامعة اليرموك
2	أ.د ميشيل سويدان	المحاسبة	جامعة اليرموك
3	أ.د أحمد العمري	المحاسبة	جامعة اليرموك
4	د. سلام نواف المومني	المحاسبة	جامعة جدارا
5	د. أيمن أحمد أبو الهيجاء	المحاسبة	جامعة جدارا
6	د. نواف حميد الفواعرة	المحاسبة	جامعة جدارا

Abstract

Gharaibeh, Ahmed Ghaze Qasem. The Impact of Firm`s Characteristics on Managerial Accounting Practices: An Empirical Study on the Jordanian Five Stars Hotels, Master Thesis, Department of Accounting, Yarmouk University, 2013 (Supervisor: Prof. Mahmoud Qaqish).

The aim of this study is to identify the application level of managerial accounting practices on the Jordanian five stars hotels, and to examine the impact of five stars hotels characteristics on a the application level of the managerial accounting practices. To achieve these objectives, the researcher developed a questionnaire that was distributed to all five stars hotels in Jordan, two questionnaires was solicited for each hotel, a total of (61) questionnaires were collected back, All but 1 questionnaire were usable for statistical analysis.

The study indicates that despite having a high degree of awareness of managerial accounting practices importance there is a low application of managerial accounting practices, Also The results shows that the factors that have an effect on the application of managerial accounting practices are processing characteristics, and competitive strategy, and number of employees.

The researcher recommended establishing legislation that guarantees the application of managerial accounting practices, and also establishing managerial accounting departments that are supported with computer programs to facilitate the application of managerial accounting practices.

Key Words: management accounting techniques, Jordanian five stars hotels.